

UNIVERSITÉ DE LYON — FACULTÉ DE DROIT

DU RÉGIME FISCAL

des Apports en Société

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE LYON
(Es Sciences Politiques et Economiques)

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE LYON

Le Lundi 19 Avril 1920

PAR

Albert DUBOIS

AVOCAT A LA COUR D'APPEL

LAURÉAT DES CONCOURS DE LA FACULTÉ
(3 Prix et 3 Mentions)



LYON

IMPRIMERIE NOIRCLERC & FÉNÉTRIER
3, Rue Stella, 3

—
1920

DU RÉGIME FISCAL

des Apports en Société

DU RÉGIME FISCAL

des Apports en Société

THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE LYON
(Es Sciences Politiques et Economiques)

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE LYON

Le Lundi 19 Avril 1920

PAR

Albert DUBOIS

AVOCAT A LA COUR D'APPEL
LAURÉAT DES CONCOURS DE LA FACULTÉ
(3 Prix et 3 Mentions)



LYON

IMPRIMERIE NOIRCLERC & FÉNÉTRIER
3, Rue Stella, 3

—
1920



UNIVERSITÉ DE LYON

FACULTÉ DE DROIT

MM.

- JOSSERAND, *, I. ✎, doyen, professeur de Droit civil.
HUVELIN, I. ✎, assesseur du doyen, professeur de Droit romain.
GARRAUD, I. ✎, ✕, correspondant de l'Institut, professeur de Droit criminel.
APPLETON (Charles), *, I. ✎, professeur de Droit romain.
COHENDY, O. *, I. ✎, ✕, professeur de Droit commercial.
PIC (Paul), *, I. ✎, professeur de Droit international public.
APPLETON (Jean), *, ✎, I. ✎, professeur de Droit administratif.
LAMBERT, A. ✎, professeur d'histoire générale du Droit français.
BOUVIER, I. ✎, professeur de science financière et de législation française des finances.
LAMEIRE, I. ✎, professeur d'histoire de Droit public et de Droit administratif.
LEVY, I. ✎, professeur de Droit civil.
GONNARD, ✎, I. ✎, professeur d'histoire des doctrines économiques et d'économie politique (doctorat).
BOUVIER-BANGILLON, I. ✎, professeur de procédure civile.
PICARD, A. ✎, professeur de Droit civil.
ANTONELLI, ✎, ✎, professeur agrégé.
GALLAND, A. ✎, docteur en Droit, directeur de conférences.
AMIEUX, A. ✎, docteur en Droit, directeur de conférences.
COHENDY (Georges), docteur en Droit, directeur de conférences.
CONDOMINE, docteur en Droit, directeur de conférences.
BECQ (Joseph), I. ✎, secrétaire.
CLERE, I. ✎, secrétaire adjoint.

JURY DE LA THÈSE

MM.

- Emile BOUVIER, professeur, président.
Paul PIC, professeur, assesseur.
ANTONELLI, professeur, assesseur.

A LA MÉMOIRE
DE
MES PARENTS DÉFUNTS LES PLUS CHERS

A MES PARENTS, A MA FEMME

A MES MAÎTRES ET AMIS



Digitized by the Internet Archive
in 2026

DU RÉGIME FISCAL

DES APPORTS EN SOCIÉTÉ

INTRODUCTION - DIVISION

L'apport, dit l'article 1832 du Code civil, est toute chose que deux ou plusieurs personnes conviennent de mettre en commun, dans la vue de partager le bénéfice qui pourra en résulter. Toute société nécessite un apport comme tout contrat un objet. Cet apport peut affecter une multitude d'aspects, il peut être immobilier ou mobilier, actuel ou éventuel, il peut consister en pleine propriété ou en jouissance, être corporel ou immatériel, avoir pour objet une propriété ou une jouissance unitaire, divise, ou une propriété ou une jouissance commune, indivise, enfin l'apport peut être pur et simple ou à titre onéreux selon les distinctions qui seront plus loin établies. Il ne manque ni de variété, ni de souplesse, et il est excessivement compréhensif, puisque dans les limites de l'ordre public, il peut donner lieu aux conventions les plus diverses et embrasser toutes les formes de l'activité juridique et économique.

Envisagé au point de vue civil, l'apport est translatif. Par l'effet du contrat de société comme par l'effet du contrat de vente, il s'opère une transmission de biens ou de valeurs susceptibles d'une évaluation. En droit civil, l'apport vaut vente et emporte mutation au profit de l'être moral ; l'article 1845 du Code civil est une application pure et simple de l'article 1138 du même Code, à la matière des sociétés. Au point de vue fiscal, la conséquence de ce caractère translatif devrait être la perception du droit de 7 % sans décimes sur les apports immobiliers, de 2 % sur les apports mobiliers ou

assimilés tels que apports de concession ou de marché-ventes, de 1 % sur les apports de sommes, de créances ou assimilés tels qu'apports d'industrie. Or il n'en est rien, et pour des raisons que nous exposerons et discuterons plus loin, le législateur de l'an VII n'a point appliqué à ces mutations ou transferts que réalisent les apports en société, les règles de perception dont sont passibles les mutations ordinaires.

Seront soumis au droit fixe de trois francs, dit l'article 68, paragraphe 3, n° 4 de la loi du 22 frimaire an VII « les actes de société qui ne portent ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou toutes autres personnes ».

Un seul droit d'acte frappera donc les apports en sociétés purs de toute transmission ou engagements entre associés ou autres personnes. Cet article fondamental est la base d'une importante distinction des apports: les apports purs et simples et les apports à titre onéreux. Ainsi que nous le verrons, cette distinction n'est point toujours aisée à faire, et les conventions des parties enlèvent parfois au critérium le plus sûr son autorité ou sa valeur, mais nous jugeons cependant utile au seuil de cette étude de fixer dans une définition synthétique la notion économique de ces deux formes d'apports. L'apport pur et simple ou apport proprement dit est la mise en société d'un bien, d'une valeur, en échange d'une attribution de droits sociaux. Dans ce cas, le bien apporté est remplacé dans le patrimoine de l'apporteur par des actions, des parts d'intérêts ou de fondateur, des titres susceptibles de procurer des bénéfices.

Mais dès l'instant ou par l'effet d'une stipulation, ou d'un événement postérieur, un associé retire en échange de tout ou partie de son apport, une contre-valeur, un avantage non soumis à l'aléa, aux fluctuations sociales, il y a apport à titre onéreux. Dès lors le droit fiscal commun reprend son empire et l'apport valant vente ou emportant transmission de valeurs est soumis au droit proportionnel, d'après la nature des biens ou valeurs transmis. Cette distinction est donc au point de vue fiscal du plus haut intérêt, puisqu'elle détermine l'étendue et la portée de ce que nous pouvons dès maintenant appeler : le bénéfice de l'immunité fiscale des apports purs et simples. L'étude de cette immunité ou, en d'autres termes, l'étude du régime fiscal des apports purs et simples, constituera la première partie de ce travail.

Mais après la constitution de la société, le bien apporté est susceptible de différentes éventualités juridiques dont sa condition fiscale dépend étroitement. Ces éventualités se réalisent avec d'autant plus de fréquence que par sa nature et par son but, l'apport est soumis aux mouvements des richesses commerciales et aux fluctuations des valeurs d'échange. On peut dire qu'à aucun moment de

son existence l'apport ne représente une valeur égale à sa valeur statutaire. Nous ne prétendons certes pas que la valeur des autres biens échappe aux influences économiques du milieu, mais outre les influences économiques normales qu'il subit comme tout autre bien, l'apport obéit à des circonstances de fait, comme la spéculation, ou à des facteurs moraux, comme la confiance de la clientèle, la mode saisonnière et capricieuse, le crédit des administrateurs, le prestige d'un nom commercial. La conséquence est un changement fréquent du titulaire de l'apport, et une oscillation constante des valeurs qui le composent.

Etudier ces mutations et mouvements d'apports qui se produisent au cours de la société et les répercussions fiscales qui en découlent, constituera la deuxième partie de ce travail.

Enfin, il vient un jour où la société, par l'effet des statuts ou par suite d'une décision des associés ou de justice doit se dissoudre et se liquider. Les biens composant le fonds social, au rang desquels figurent les apports, vont faire l'objet de reprises ou d'attribution soit à des associés, soit à des tiers. Quelles dispositions fiscales vont s'appliquer à ces actes de reprises, de répartitions, de lotissements ? Comment l'administration et la jurisprudence ont-elles en cette matière suppléé à l'insuffisance ou au laconisme des textes ? Nous le verrons dans notre troisième partie. Le sujet ne manque donc ni d'ampleur ni de variété. Nous ne suivrons pas, à la trace de leurs instructions ou de leurs jugements, les hésitations et les variations de la régie et des tribunaux, cela ne conviendrait pas à la nature de ce travail. Notre but est plus modeste. Nous nous efforcerons, malgré la diversité des décisions et l'infinie souplesse des faits, de dégager les plus importantes règles de perception qui dominent la matière des apports ; nous nous appliquerons aussi à concilier les solutions du droit fiscal et les principes du droit civil, trop souvent opposés ou méconnus par une administration, dont le regard voilé n'aperçoit dans l'acte juridique qu'une occasion de perception et une matière imposable.

PREMIÈRE PARTIE

DE LA CONDITION FISCALE DES APPORTS PURS ET SIMPLES et à titre onéreux

CHAPITRE PREMIER

Considérations historiques et Théories actuelles

SECTION I. — FONDEMENT DE L'IMMUNITÉ FISCALE DES APPORTS

A. — *L'ancien droit fiscal frappait déjà les apports en société.*

En effet, suivant les articles 31 et 87 du tarif du 29 septembre 1722, le droit des sociétés entre gens d'affaires, marchands et autres particuliers pour le commerce sur terre, ou sur mer, armement ou autrement, était celui des acquisitions de meubles ou d'immeubles (5 sous jusqu'à 50 livres, 1 livre jusqu'à 200 livres, 10 sous par 100 livres de 200 à 10.000 livres, 50 livres pour 10.000 livres, 20 sous par 1.000 livres au dessus de 10.000 livres). Pour les sociétés, à capital variable, comme nous dirions aujourd'hui, le droit devait être payé à raison de 12 livres entre gens d'affaires, 8 livres entre marchands et 4 livres, 10 sous entre particuliers.

Ainsi le contrat de société était tarifé comme les actes translatifs de propriété mobilière ou immobilière à titre onéreux. Le droit intermédiaire, loi du 5-19 décembre 1790, maintient le principe de la perception, mais il atténue le tarif, qui n'est plus celui des mutations à titre onéreux.

La section II de la 1^{re} classe du tarif n° 7, range parmi les actes soumis au droit de 0 fr. 50 par 100 litres « les sociétés, marchés et traités composés de sommes déterminées et d'objets mobiliers susceptibles d'évaluation ». Comme il n'était pas question dans ce tarif, des immeubles, on a considéré les apports immobiliers comme des ventes d'immeubles et on les a assujettis comme ces dernières au droit de 40 sous par 100 livres (section 6, n° 1.)

La loi du 22 frimaire an VII, qui reste encore à la base de notre droit fiscal a, par son art. 68, § 3, n° 4, complètement rompu avec les principes antérieurs de perception. Ainsi que nous l'avons dit, elle soumet à un droit fixe de trois francs « les actes de sociétés qui ne portent, ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes ». C'est ce texte qui consacre l'immunité fiscale des apports en société, immunité qui s'est sensiblement restreinte par l'effet des lois postérieures, mais qui n'en subsiste pas moins, en comparaison des autres tarifs de perception. Ce droit fixe de 3 francs, élevé à 5 francs par le n° 2 de l'article 45 de la loi du 28 avril 1816 fut transformé par l'article 1, n° 1 et l'article 2 de la loi du 28 février 1872 en un droit gradué, ne portant lui aussi que « sur les actes de formation et de prorogation de sociétés qui ne contiennent, ni obligations, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes ».

Ce droit gradué de la loi de 1872 a fait place en 1893 (loi du 28 avril, art. 19), à un droit proportionnel de 0 fr. 20 pour cent en principal, soit 0 fr. 25 avec les deux décimes et demi.

Enfin, la loi du 29 juin 1918, article unique, a élevé à 1 franc sans décimes, le droit proportionnel dû sur les apports: « Le droit de 0 fr. 20 cent. pour 100 édicté par l'art. 19 de la loi du 28 avril 1893... est porté à 1 % sans addition de décimes. »

Telles sont, esquissées à grands traits, les étapes parcourues par le droit d'apport; ce simple et bref exposé nous fait saisir l'importante faveur dont bénéficient les apports, et dont nous allons à l'instant rechercher le fondement.

B. — *Fondement du tarif réduit de un franc.*

Nous l'avons vu : le droit fiscal ignore le droit civil en matière d'apports purs et simples. Là, où une transmission, une mutation se réalisent juridiquement, il n'est perçu qu'un droit réduit de 1 %, au lieu des droits de 7 %, 2 %, 1 % afférents à l'objet des transmissions. Une première opinion, très généralement admise en doctrine et en jurisprudence, explique cette faveur — qui jadis confinait à l'exonération — par une pensée de bienveillance nécessaire à l'égard des sociétés.

La création, la multiplication, le développement des sociétés est un élément actif et prépondérant de progrès et d'expansion économique. Hors de la métropole, en particulier, soit dans les pays étrangers, soit dans les pays de colonisation, il est certain que c'est sous le pavillon commercial des sociétés que les exploitations se créent, que les comptoirs s'organisent, que la vie économique répand ses bienfaits de richesse et de civilisation. Le législateur avisé doit donc éviter d'en contrarier la constitution ou d'en paralyser l'essor par une fiscalité rigoureuse. Voici comment s'exprime à cet égard l'administration de l'enregistrement : « Comme l'apport ou la mise en commun de quelque chose est pour toute société une conditions d'existence, le prélèvement de cet impôt aurait eu pour résultat de diminuer le capital social au moment même où la société a un besoin plus pressant de ses ressources pour créer, en se développant, des richesses nouvelles contribuant à l'augmentation de la matière imposable ; il était de l'intérêt du Trésor de ménager par de sages immunités, les capitaux et les entreprises qui sont des instruments de production. »

Le législateur de 1872 a, dans le même esprit, interprété la faveur fiscale, écrite dans l'article 68, § 3 n° 4 de la loi de frimaire. : « A la rigueur, est-il écrit dans le rapport fait au nom de la commission de l'Assemblée nationale, on aurait pu exiger un droit de mutation immobilière ou mobilière sur le montant des apports sociaux ; car l'apport en société entraîne en réalité, si ce n'est au point de vue du droit fiscal, une véritable translation de propriété ; c'est pour favoriser la création des associations que la loi de l'an VII a accordé cette immunité aux sociétés. La commission pense, comme le gouvernement, qu'il convient de maintenir les facilités accordées aux associations de capitaux. »

Plus récemment encore, devant la Cour de Cassation siégeant toutes chambres réunies (1), M. le Procureur général Baudoin a renouvelé les raisons devenues de style, qui ont fait accorder et maintenir aux apports le bénéfice d'une quasi-immunité. « J'ajouterai, disait M. Baudoin, que le législateur a été d'autant plus porté à agir ainsi, qu'il a été appelé à ménager ce que je puis appeler la poule aux œufs d'or. Sans avoir pu se rendre compte dès cette époque de l'admirable instrument de travail et de production qu'est devenu de nos jours, le contrat de société, il a compris cependant qu'il fallait encourager et non entraver son développement dans l'intérêt de la fortune publique, qui n'est elle-même formée que de la réunion des fortunes privées. »

Que la nécessité de ménager à leur début les sociétés en constitution ait inspiré le législateur moderne ou les tribunaux, c'est

(1) Arrêt du 22 décembre 1904. D. 1905.1.217.

ce qui est indiscutable en présence des textes qui viennent d'être rapportés. Mais, quant à nous, nous pensons que la fiscalité appliquée aux apports en société par le législateur de l'an VII, ne procède point d'une idée économique, mais de la conception juridique qu'on avait alors de l'apport. L'apport en société était considéré comme une mise en communauté, comme un acte non translatif et ne pouvant dès lors donner ouverture au droit de mutation. Ce n'est que plus tard, en présence du développement considérable des sociétés, que le législateur ou l'Administration, ont confirmé les règles inscrites dans la loi de frimaire an VII. D'ailleurs, nulle part dans les travaux préparatoires de cette loi, nous ne trouvons d'allusion à cette prétendue fiscalité de bienveillance.

Mais dans le domaine du droit fiscal, comme dans les autres domaines soumis à une discipline juridique, il arrive qu'un texte, une institution, une décision même, sont débordés par la réalité des faits, et l'abondance soudaine des cas imprévus. Aussitôt l'on remonte à la source, l'on recherche le fondement, l'on interprète et l'on croit trouver la clef des difficultés. Dans la matière qui nous occupe, l'insuffisance des textes, la complexité des cas, ont amené de bonne heure la jurisprudence et la régie a recherché une explication, un fondement juridique à l'immunité fiscale des apports. On a construit de toutes pièces une théorie, sur laquelle la régie a pu asseoir ses solutions, et les tribunaux leurs jugements. Elevée et maintenue à la hauteur d'un dogme, cette théorie qui gouverne toute la matière des apports, est connue sous le nom désormais classique, de théorie de la cession conditionnelle. D'après elle, le bénéfice du tarif réduit auquel est soumis l'apport, résulte du caractère conditionnel de la transmission.

Au lieu de s'opérer actuellement et définitivement, la mutation est soumise à la condition suspensive que l'objet ne sera pas repris par l'auteur de l'apport lors du partage de la société. La transmission est donc suspendue, sa réalisation est soumise à l'événement du partage qui un jour mettra fin à l'indivision. Tant que le bien apporté reste dans le patrimoine social, aucune mutation fiscale n'est réputée s'être accomplie, mais si par l'effet d'un partage, d'une licitation, d'une adjudication, l'apport est attribué à un autre que l'apporteur, il se produit rétroactivement une mutation, dont le titre est dans l'acte de société ou le contrat d'apport.

Jusqu'à ce moment, le bien apporté est en quelque sorte sans condition fiscale précise, certaine, ou plus exactement il est dans la condition des biens soumis à une condition suspensive, frappés comme tels, du droit d'attente de trois francs.

Cette théorie qui a commencé à se dégager des arrêts de jurisprudence vers 1842 (1), n'apparaît rigoureusement formulée qu'à

(1) Arrêt de cassation du 6 juin 1842. D. 42.1.291.

partir de 1882 (1). Chaque associé, est-il dit dans ce dernier arrêt, est censé retenir conditionnellement la propriété de son apport jusqu'à l'événement du partage ; mais si lorsque cet événement s'accomplit, ledit partage attribue tout ou partie des apports à un ou plusieurs associés autres que l'ancien propriétaire, la condition suspensive étant désormais réalisée dans le sens d'une mutation définitive, le droit proportionnel doit être acquitté. »

Ce sont les mêmes formules de mutation conditionnelle, mutation définitive qui reviennent dans les arrêts confirmatifs de 1895 (2), 1899 (3), 1900 (4). En 1904, toutes chambres réunies, la Cour de Cassation sanctionna d'une façon solennelle la théorie de la cession conditionnelle (arrêt du 22 déc. 1904, D. 1905.1.209 ; S. 1906.1.97 et la note de M. Wahl.)

Enfin toute une série d'arrêts ou de jugements récents en font une application rigoureuse à ceux qui osent encore porter le débat devant une juridiction quelconque. (Cassation civile, 28 avril 1911, Répertoire du Notariat et de l'Enregistrement 1911, page 744 ; Tribunal de Rouen, 23 décembre 1912 ; 1914, page 315 ; Tribunal de Dieppe, 28 janvier 1915 ; 1915, page 441 ; Tribunal de la Seine, 13 janvier 1915 ; Revue de l'Enregistrement, art. 6211.

Arguments. — A l'appui de sa théorie, la régie invoque surtout l'opinion de Pothier et son influence sur les rédacteurs de la loi de frimaire. Cette influence, dit-on, a été prépondérante lors de la rédaction de la loi de frimaire, les auteurs de cette loi ont simplement appliqué à la matière des sociétés, les règles du partage telles que Pothier les avaient exposées dans son *Traité du contrat de société*, chapitre 9, § 4, n° 179, et dont le passage fondamental est le suivant : « Le contrat de société, que j'ai fait avec vous, par lequel je les ai mis (mes héritages) en communauté, ne vous y a donné qu'un droit conditionnel, dépendant de l'événement du partage, pour le cas seulement ou par le partage, ils tomberaient dans votre lot ; l'événement du partage ayant fait manquer la condition, vous êtes censé n'y avoir jamais eu aucun droit...

La régie a cru voir dans ces lignes, le germe de la cession conditionnelle. Toutefois, comme le témoignage de Pothier était sujet à caution, elle l'a renforcé de l'autorité de M. Troplong, de M. le conseiller Pont et de M. Demante, tous savants auteurs qui ont écrit sur le contrat de société, en s'inspirant largement des principes de Pothier et en les complétant au besoin.

L'Administration invoque aussi la loi de frimaire elle-même, qui, dit-elle, reconnaît à l'apport en société, un caractère purement

(1) Arrêt de cassation du 27 juin 1882. D. 83.1.169.

(2) Arrêt de cassation du 28 janvier 1895. D. 95.1.363.

(3) Arrêt de cassation du 3 juillet 1899. D. 1900.1.9.

(4) Arrêt de cassation du 29 janvier 1900. D. 1901.1.98.

déclaratif. Le rapport suivant de Duchâtel au Conseil des Cinq Cents lui paraît renfermer les bases de sa théorie.

« D'abord pour pouvoir faire une juste application et ne pas frapper du droit proportionnel ce qui ne doit être assujéti qu'au droit fixe, la commission s'est attachée à ce principe que tout ce qui n'oblige, ne libère, ne transmet, ne peut donner lieu au droit proportionnel. Ainsi la fiscalité aura à perdre l'usage de deux grands mots à l'aide desquels elle soumettait au droit proportionnel des actes qui n'étaient pas de nature à y être assujettis. Tels sont les inventaires, les partages, *les actes de société*, lorsqu'aucun des contractants ne s'oblige à l'égard des autres. Ces actes, suivant le langage fiscal, sont attributifs ou déclaratifs de propriété ou de jouissance et cela suffit pour les tenir dans la classe de ceux qui ne portent pas transmission ».

Tels sont les textes essentiels dans lesquels la Régie a cru trouver un point d'appui à sa théorie de la cession conditionnelle de l'apport.

Critique. — Il n'y a aucun doute que la régie a su habilement tirer parti des textes rapportés de Pothier et de Duchâtel ; il paraît bien résulter en effet de ces textes que l'apport en société n'emporte pas mutation et fait partie de la catégorie des actes dits déclaratifs, mais cette constatation faite, la régie a poussé trop loin ses déductions et a manifestement « sollicité » les textes et les auteurs.

Au numéro 179 de son Traité du contrat de société, Pothier s'exprime ainsi : « Au contraire (du droit romain) selon notre droit français, un partage n'est pas regardé comme un titre d'acquisition, mais comme un acte qui ne fait autre chose que déterminer les parts indéterminées que chacun des copartageants avait, avant le partage, dans la communauté qui était entre eux aux seules choses échues au lot de chacun d'eux. Ces actes de partage ont selon notre droit français, un effet rétroactif ».

On ne saurait voir dans ces lignes et dans celles déjà citées du grand jurisconsulte autre chose qu'une explication de l'effet déclaratif du partage. Pothier ne dit, ni ne laisse entendre que chaque indivisaire est propriétaire sous condition suspensive d'une fraction du patrimoine commun ; il se borne à constater que le partage n'est pas un titre d'acquisition, mais un acte de classement.

Par un savant dosage des paroles de l'auteur invoqué, la régie détermine une impression favorable à sa thèse, mais l'analyse minutieuse et le rapprochement des textes où Pothier nous entretient des sociétés, dissipe toute illusion.

Dans un passage précité, Pothier nous parle du « droit conditionnel » de chaque associé sur le bien apporté par ses co-associés ; la régie s'empare de ces termes « droit conditionnel » et en fait la base de toute sa théorie de la cession conditionnelle.

Sans doute les apparences lui donnent raison, mais au fond, quel est ce droit conditionnel dont parle Pothier. C'est uniquement le droit qu'a tout indivisaire, communiste, coassocié, cohéritier, sur les biens mis en communauté, c'est en quelque sorte la vocation de tout indivisaire à devenir propriétaire exclusif de tout ou partie des biens communs.

A notre avis, Pothier voulant s'exprimer en style strictement juridique, a employé cette expression « droit conditionnel » pour donner plus de relief à sa pensée et exprimer sous une autre forme la cause lointaine de l'effet déclaratif du partage. Il n'a voulu faire qu'une comparaison et pour cela il a emprunté à la terminologie juridique, ses expressions les mieux appropriées. Nous ne pensons pas que le sens de Pothier se soit laissé abuser par ces mots « droit conditionnel », sans valeur juridique, parce que susceptibles de toutes les interprétations et de toutes les extensions.

D'ailleurs les passages abondent où l'éminent jurisconsulte, s'exprime avec netteté sur la nature réelle du droit de l'indivisaire. Répondant à certains auteurs qui prétendaient que le capital mis en société par chaque associé n'y devenait pas commun, Pothier s'exprime ainsi : « C'est une erreur grossière de dire avec l'auteur des Conférences de Paris (T. II, page 15) que la société diffère de la communauté en ce que dans la société le capital que chacun des associés y met, n'est pas commun. Cela est faux, si les associés ne mettent quelquefois en société que la jouissance de certaines choses dont ils demeurent chacun séparément propriétaires, ils mettent aussi quelquefois en société les choses mêmes qu'ils y apportent et les rendent communes entre eux, aussi bien pour la propriété que pour la jouissance. » (Traité du contrat de société, n° 3.)

Il serait superflu de multiplier les citations, toutes s'accorderaient sur ce point que par l'effet de l'apport en société, l'associé s'est dessaisi actuellement et définitivement de la propriété divise des choses qu'il a mises en communauté. Nulle part, Pothier ne considère l'apport comme conditionnel. Sans doute, en un certain sens, on peut dire que chaque associé est propriétaire sous condition suspensive des biens sociaux, mais il suffit de généraliser cette explication, pour en apercevoir aussitôt le vide et l'insuffisance.

Au fond, Pothier ne veut qu'appliquer à la matière des sociétés les règles de l'effet déclaratif du partage, afin de les faire bénéficier de l'exemption des droits seigneuriaux.

D'ailleurs, dans les lignes qui suivent, nous allons montrer l'incompatibilité qui existe entre l'opinion de Pothier et le système imaginé par la régie, en répondant à la question suivante :

Où conduirait juridiquement l'application de la théorie de la cession conditionnelle ?

Les sociétés commerciales et les sociétés civiles (celles-ci depuis

l'arrêt des Chambres réunies du 23 février 1891) sont douées de la personnalité morale ; elles sont des personnes juridiques, qui à l'instar des personnes physiques capables, possèdent, contractent et s'obligent. Les biens qui leur sont apportés ou qu'elles acquièrent de toutes façons, composent leur patrimoine propre, indépendant de celui des associés. Par l'effet de la fiction de la personnalité morale, tant que dure la société, celle-ci est réputée propriétaire, créancière. Mais derrière le masque de la personnalité, il y a des êtres physiques qui agissent et dont la société a groupé les intérêts et coordonné les efforts. Ces êtres ont des droits sur le patrimoine social qu'ils ont contribué à former et à accroître ou à gérer. Ces droits sont de nature mobilière (art. 529 C. civ.).

Dans l'état de copropriété au contraire, chacun des associés a conjointement avec les autres associés un droit direct sur l'ensemble des biens communs. Entre lui et le patrimoine commun, il n'y a pas d'interposition de personnes. Son droit frappe directement la masse indivise et il la frappe entière. L'aliénation par un associé de sa part indivise est un acte de disposition qui a pour objet une partie du fonds social lui-même, et le partage qui en est fait remonte au jour de la mise en communauté.

Examinons, maintenant, la théorie de la régie à la lumière de ces principes, que personne ne conteste plus aujourd'hui. Il est hors de doute que Pothier dans son *Traité en contrat de société*, dont nous avons extrait les passages précités, n'a voulu parler que des sociétés civiles.

Ces sociétés ne possédaient pas à son époque la personnalité morale, et il n'est même pas démontré que les sociétés commerciales en fussent investies. Par conséquent à la rigueur on peut dire que lorsque la régie applique sa théorie aux apports dans les sociétés commerciales, elle dépasse certainement la pensée et les prévisions du grand jurisconsulte dont elle prétend s'inspirer.

On pourra nous objecter que la loi de frimaire a étendu les principes de Pothier à toutes les sociétés, et nous nous garderons de contester une pareille extension qui résulte des travaux préparatoires (art. 86, § 1, n° 35.) Mais où a-t-on vu que la loi de frimaire ait admis et consacré l'idée de la mutation conditionnelle ? Elle a bien plutôt indirectement nié toute espèce de mutation, puisqu'elle met les apports en dehors des règles fiscales s'appliquant aux mutations. Le législateur de l'an VII a adopté la conception de Pothier sur l'effet déclaratif, mais pas plus que ce jurisconsulte, il n'a expressément fait allusion à une mutation conditionnelle de l'apport. En réalité, en étendant aux sociétés commerciales les principes qu'elle a cru découvrir chez Pothier, la régie fait une œuvre au plus haut point prétorienne et arbitraire.

Admettons un instant avec la régie que par suite du caractère

déclaratif de l'apport en société, la mutation s'opère rétroactivement à la date de la mise en société, il est une chose en tous cas que Pothier n'a ni voulu ni prévu, c'est la perception d'un droit de mutation à l'occasion du partage et des attributions des biens sociaux. Bien au contraire, Pothier a vu dans la règle de l'effet rétroactif, un argument juridique contre les prétentions d'une fiscalité impitoyable. Le but de tous les développements qu'il y consacre, est de nier toute perception, dès lors on comprend difficilement que l'administration accepte un point de vue, dont les conséquences vont à l'encontre de son but.

Mais il y a plus. Ainsi que nous l'exposerons plus longuement au cours de ce travail, la régie liquide le droit de mutation ou plus exactement le droit proportionnel en cas d'attribution d'un bien apporté à un autre que l'apporteur, d'après la valeur statutaire de l'apport. Nous savons d'autre part, que la société est un être moral qui a son existence propre. Le rapprochement du principe de la personnalité des sociétés et de la règle de perception suivie par l'Administration, fait éclater la contradiction juridique qui est à la base du système fiscal que nous combattons.

Pothier disait : « Le partage n'est pas un titre translatif, le titre de la mutation est dans l'acte d'apport ou d'acquisition, la rétroactivité doit remonter jusqu'au jour où a commencé l'indivision.

L'exacte et rigoureuse interprétation de la théorie de Pothier aurait dû amener la régie à décider :

1° Que l'effet rétroactif du partage des biens sociaux devait remonter au jour où commence l'indivision, c'est-à-dire à la dissolution de la société.

2° Que le droit devait, en conséquence, être liquidé, non sur la valeur statutaire de l'apport, mais sur sa valeur au jour où a commencé l'indivision.

Sans égard aux suites logiques que commandaient les règles de la personnalité, morale, l'administration a décidé et fait jugé :

1° Que l'effet rétroactif du partage des biens apportés et attribués à un autre que l'apporteur remontait au jour de l'apport.

2° Que le droit devait être perçu sur la valeur de l'apport, au jour de sa mise en société.

Il en résulte que le fisc et les tribunaux ne tiennent aucun compte de la personnalité de l'être moral, qui pourtant a depuis sa naissance a été propriétaire des apports, et a pu en disposer totalement ou partiellement.

Il en résulte que contrairement à toutes les règles du droit, le fisc et les tribunaux creusent un véritable trou entre l'acte d'apport et l'acte d'attribution du bien apporté et établissent arbitrairement une discontinuité dans la succession des propriétaires. L'attributaire

est l'ayant-cause direct de la société, et non de l'apporteur, et décider le contraire c'est faire remonter dans le passé un état d'indivision, que la personnalité de la société avait précisément pour mission de faire disparaître.

Pothier pouvait légitimement faire rétroagir le partage au jour de l'apport, puisque celui-ci n'a jamais cessé d'être dans l'indivision ; il y a contradiction dans les solutions combattues, à donner un aussi vaste champ d'application à la fiction de l'effet déclaratif du partage.

Les quelques lignes qui précèdent nous paraissent contenir une condamnation suffisante de la théorie de la cession conditionnelle tant au point de vue historique que juridique, mais nous ne pouvions laisser dans l'ombre, ni les principes dont elle s'inspire, ni les conséquences qui en découlent, car nous le verrons plus loin ; ce sont encore eux qui dictent à l'administration ses solutions et à la jurisprudence ses jugements.

SECTION II. — THÉORIE DE LA MUTATION NÉE

Ainsi que nous le verrons plus longuement dans la suite, cette théorie de la cession conditionnelle, par le jeu même des principes sur lesquels elle repose, fait remonter rétroactivement la mutation au jour de l'acte d'apport. La liquidation des droits devenus exigibles lors de la transmission de l'apport, sera donc réglée comme en matière de conditions suspensives. Le tarif du droit de mutation sera celui en vigueur au moment où le droit était normalement exigible, c'est-à-dire au jour de l'acte ou du contrat d'apport ; quant à l'étendue de la matière imposable c'est celle écrite dans les statuts ou actes complémentaires, ou déclarée par les parties. Nous entrevoions déjà toutes les conséquences du système de la liquidation des droits commandés par les principes de la cession conditionnelle.

Un bien apporté, dans un temps plus ou moins ancien, et alors, exempt du droit, pourra donner ouverture lors de son attribution, à un droit de mutation calculé d'après les tarifs et les valeurs qui viennent d'être indiqués, c'est-à-dire selon des tarifs plus ou moins gravement modifiés, et sur des valeurs plus ou moins profondément affectées au cours de la société. Jusque vers 1840, l'Administration et les tribunaux, sans soucis de la dépréciation de l'apport attribué, sans égard à la valeur actuellement transmise, puisaient les éléments de la perception dans le seul acte qui selon eux constituait le titre de la mutation : l'acte d'apport. Les inconséquences, les injustices d'un pareil système sur lesquelles nous reviendrons plus tard, amenèrent la Cour de cassation à rechercher un autre fondement à l'immunité écrite dans l'article 68, §§ 3 et 4 de la loi de frimaire, au profit des sociétés.

Dans un premier arrêt du 12 août 1839, la Cour de cassation S.1839.1.673, déclara que ce sont « les abandonnements de l'apport d'un associé à un autre qui constituent comme dation en paiement, la véritable transmission de propriété : » et il ajouta que la propriété a été transmise seulement lors du partage ».

Dans un second arrêt du 13 juillet 1840 (S.1840.1.586) elle déclare que la seule transmission réelle et effective est celle qui résulte du partage ou de l'adjudication.

Ces deux arrêts gardèrent une autorité incontestée, jusque vers 1880 et c'est d'après leurs principes que s'opérait la liquidation des droits devenus exigibles lors de l'attribution des apports.

Mais à partir de 1880; sous l'influence de la Régie, les tribunaux abandonnèrent peu à peu le système suivi jusque là ; on en revint au calcul des droits d'après la valeur statutaire.

Enfin la Cour de cassation saisie à nouveau à l'occasion d'un pourvoi, couronna en 1895, l'œuvre de revirement qui se poursuivait depuis plusieurs années. Arrêt de cassation : Chambres réunies, 28 janvier 1895, S.96.1.417.

Les auteurs, et à leur tête, M. Wahl, ne s'inclinèrent point devant cette jurisprudence d'origine et d'inspiration nettement fiscales.

Leurs critiques trouvèrent leur écho et leur synthèse dans la note de M. Wahl sous l'arrêt précédent, où se trouve formulée avec vigueur la théorie de la négation de la mutation des apports sociaux.

Voici comment s'exprime le savant auteur, sur le fondement de l'immunité fiscale des apports :

« Si en effet l'apport en société n'est pas passible du droit de vente, c'est qu'aux yeux de la loi fiscale l'acte de société ne modifie pas les droits respectifs des parties sur les immeubles qu'elles apportent, et que tout associé est considéré jusqu'au moment de la dissolution de la société comme étant resté propriétaire exclusif de son apport. Du moment, en effet, que la loi, sans aucune restriction, soustrait cet apport au droit de mutation, c'est qu'elle nie l'existence de la mutation ; et c'est d'une manière très arbitraire que la jurisprudence considère que la mutation est reconnue par les textes fiscaux ; mais qu'ils en subordonnent l'existence à la condition que l'apport ainsi exempté du droit de vente, soit attribué à un autre associé ; cette idée d'une mutation reconnue par le droit civil comme par le droit fiscal, mais pure et simple suivant le droit civil et soumise par le droit fiscal à la condition d'une sorte de confirmation est complexe et par suite il est préférable d'accepter une conception plus simple qui ne rend pas moins bien compte des textes » (S.96.1.417).

Sous un autre arrêt de la Cour de cassation, toutes Chambres

réunies, du 22 décembre 1904 (S.1906.1.96), qui confirmait une fois de plus la théorie de la cession conditionnelle, M. Wahl ajoutait :

« L'apporteur est considéré (dans la théorie de la mutation niée), non pas comme ayant aliéné conditionnellement son apport au profit de l'un de ses associés, mais comme ayant simplement déclaré sa propriété sur les biens qu'il apporte, et cela revient à dire qu'il est réputé avoir gardé cette propriété. »

Enfin dans son « Traité du régime fiscal des sociétés », I, n° 83, page 52 il a achevé d'instruire le procès de la célèbre théorie de la cession conditionnelle. Mais hélas ! il n'a guère trouvé que quelques juridictions disposées à l'écouter et à le suivre.

Cette conception de la mutation niée a pour elle le puissant appui des travaux préparatoires et du texte lui-même de la loi de frimaire an VII.

Duchâtel, dans son rapport de la loi de frimaire, déclare qu'au point de vue fiscal, les actes de société appartiennent à la catégorie des actes qui, comme les inventaires, les partages sont purement *déclaratifs* et non *attributifs*.

La commission, dit-il, « s'est attachée à ce principe que tout ce qui n'oblige, ne libère ni ne transmet, ne peut donner lieu au droit proportionnelle. Ainsi la fiscalité aura à perdre l'usage de deux grands mots à l'aide desquels elle soumettait au droit proportionnel des actes qui n'étaient pas de nature à y être assujettis. Tels sont les inventaires, les partages, les *actes de société*, lorsqu'aucun des contractants ne s'oblige à l'égard des autres... Ces actes, suivant le langage fiscal, sont *attributifs*, ou *déclaratifs* de propriété ou de jouissance et cela suffit pour les tenir dans la classe de ceux qui ne portent pas transmission... »

Par suite, l'apport fait par un associé ne le dessaisit point de son bien, aux yeux de la loi fiscale.

On peut très légitimement voir dans les paroles de Duchâtel, la base d'une distinction entre le caractère attributif de l'apport au point de vue civil, et le caractère simplement déclaratif de l'apport au point de vue fiscal.

Et cette distinction est indépendante de la question de savoir si la société est ou non revêtue de la personnalité morale. Ainsi, d'après Duchâtel, les biens apportés ne peuvent se trouver en même temps dans l'indivision civile et dans l'indivision fiscale. M. Wahl s'est emparé de cette distinction et de ses conséquences, et en a fait la base de la théorie de la mutation niée.

La loi elle-même, avons-nous dit, vient à l'appui de cette conception. En effet, dès l'instant où elle exempte de tout droit de mutation les « actes de société qui ne portent ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou toutes autres personnes », on en peut conclure qu'elle

nie toute mutation, car, fiscalement, la perception est la mesure et la conséquence de la transmission. On pourrait, il est vrai, objecter que l'exemption fiscale dont il s'agit a pour fondement un motif plus économique que fiscal, mais quant à nous, nous avons rejeté ce prétendu motif d'immunité, dont rien n'autorise à affirmer qu'il a animé l'esprit du législateur de frimaire.

Il résulte de ceci que l'associé apporteur reste propriétaire de son apport au point de vue fiscal jusqu'au moment du partage, ou, d'une façon plus générale, jusqu'au moment de la liquidation des apports. Le bien mis en société est-il alors repris par l'apporteur, le bénéfice de l'immunité produit son plein et entier effet ; une reprise *a domino* ne saurait en effet donner ouverture à aucun droit de mutation. Sans doute le bien fait retour à l'apporteur, franc ou grevé des charges et hypothèques sociales, mais vis-à-vis du fisc il rentre dans le patrimoine de l'apporteur sans donner lieu à aucun tribut (sauf, toutefois, selon certains tribunaux, le droit de partage ainsi qu'il sera dit plus loin). Et si aucun droit n'est alors perçu, c'est non pas par suite de l'effet déclaratif du partage, mais bien par suite du caractère déclaratif de l'apport. On ne saurait trop le répéter : dans la théorie de la mutation niée, l'apport n'est à aucun moment dans l'indivision fiscale et l'article 883 du Code civil lui est totalement étranger. Ajoutons que la théorie de la cession conditionnelle aboutit au même résultat dans l'hypothèse qui nous occupe.

Mais lorsque l'apport est, en fin de société, attribué à un autre que l'apporteur, la théorie de la mutation niée manifeste son double intérêt de logique et de justice qui la rend préférable à celle de la cession conditionnelle.

Elle ne s'embarrasse pas des notions de rétroactivité ou d'aliénation conventionnelle qui sont ici de pures inventions et qui n'assurent ni une perception plus exacte des droits ni ne procurent une application plus juste des textes.

Admettons à la rigueur que le législateur de l'an VII ait voulu favoriser le développement des sociétés en les dispensant du droit de mutation sur leurs apports, quelle nécessité y avait-il à fonder cette immunité sur l'idée d'une transmission conditionnelle ? Aucune, à notre avis, et, par contre, combien le problème eût été simplifié, combien de difficultés de tous ordres eussent été évitées, si au lieu de remonter au pacte originaire conclut sous des influences spéciales et pour des circonstances déterminées, on s'en était tenu à la réalité économique et fiscale au moment des attributions. Nous n'insisterons pas pour l'instant sur la supériorité de la thèse de M. Wahl, elle nous apparaîtra plus nette, plus sensible, lorsque nous aurons exploré le vaste champ des apports en société.

Sans doute, elle repose sur une distinction un peu subtile entre l'indivision fiscale et l'indivision civile ou la propriété des personnes

morales et, d'autre part, elle ne se concilie pas parfaitement avec les principes du droit civil, mais toutefois elle ne les contredit point, ni directement, ni indirectement. Nous n'avons pu en dire autant de la théorie de la cession conditonnelle.

Elle fait une interprétation rigoureuse, mais exacte, des textes, elle fournit à la perception des droits fiscaux une base plus réelle, puisque, d'après elle, c'est dans l'événement actuel du partage que réside le titre de la mutation, dès lors, quand, au cours de ce travail, nous rencontrerons quelque difficulté, c'est à cette théorie que nous demanderons le secours de sa logique simple et de sa clarté.

CHAPITRE II

Des Apports purs et simples

SECTION I. — CONDITIONS GÉNÉRALES D'EXIGIBILITÉ DU DROIT

DE 1 FRANC

1° Nécessité d'un écrit.

Malgré les changements de tarif dont il a été l'objet, le droit d'apport en société est resté un droit d'acte, c'est-à-dire un droit qui frappe l'acte instrumentaire lui-même, le *scriptum* et non le *gestum*. Ce droit a le caractère d'une taxe, indépendante du résultat juridique poursuivi ou obtenu, autant, bien entendu, que l'apport est et reste pur et simple. Il est perçu par l'enregistrement sur toute espèce d'acte, de documents, de titres constatant un apport ou permettant de l'établir ou de le reconstituer. Il importe donc peu, à ce point de vue, que l'acte soit notarié ou sous seings privés, qu'il parvienne à la connaissance de la régie par la production du notaire ou des parties. Le droit peut même être perçu en l'absence de tout acte, ainsi un jugement reconnaissant l'existence d'une société verbale ou de fait, sanctionnant des apports occultes, obligeant des associés à des versements constitue à l'égal de l'acte de société, un titre de perception. Avant la loi du 29 juin 1918, sur l'enregistrement obligatoires des actes sous seings privés, étaient seuls soumis obligatoirement à la formalité, les statuts des sociétés anonymes ou en commandites par action, par l'effet de l'annexion de leurs statuts à l'acte notarié de déclaration de souscription et de versement, et toutes les autres sociétés contenant une mutation de propriété ou de jouissance. Il y avait donc des sociétés dont les apports pouvaient échapper au fisc.

c'était, certes, l'exception, mais dès l'instant où la régie avait établi la réalité des apports, elle était fondée à percevoir le droit exigible.

La loi de 1918 fera disparaître ce mode, le plus souvent contentieux, de perception, par l'effet du dépôt obligatoire d'un exemplaire ou d'une copie certifiée de l'acte de société.

Un doute pourrait s'élever sur l'enregistrement de l'acte constitutif d'une société en participation, dans le cas où celle-ci serait fondée entre commerçants pour l'accomplissement d'actes de commerce isolés. Mais une pareille interprétation fondée sur la loi du 11 juin 1859 risquerait fort d'être rejetée par l'Administration.

Nous croyons devoir ne pas passer sous silence la question suivante dont la solution autorise ou non la perception du droit de 1 % : Lorsqu'un associé apporte un traité ou un marché, le droit proportionnel sur ce marché devient-il exigible par le seul fait du dépôt en l'étude d'un notaire des statuts ou du procès-verbal de la délibération de l'assemblée constitutive ? On sait que la loi du 11 juin 1859 (art. 22) ne soumet qu'au droit fixe de 3 francs, lors de l'enregistrement, les marchés et traités réputés actes de commerce par les articles 632-3-4, n° 1, du Code de commerce, et que cette immunité cesse lorsqu'un acte public est fait ou rédigé en conséquence desdits marchés ou traités. On sait aussi que la loi du 29 juin 1918 a maintenu le bénéfice de cet enregistrement provisoire au droit de 3 francs (article 12).

Pendant longtemps la Régie s'est abstenue de toute perception autre que le droit de 3 francs dans la circonstance prévue, mais vers 1900 elle a émit la prétention de percevoir le droit proportionnel sur les marchés constatés dans les statuts ou le procès-verbal des délibérations de l'assemblée constitutive déposés aux minutes d'un notaire.

Le tribunal de la Seine, dans un jugement du 24 juin 1904 (*Journal des sociétés*, 1905, p. 211), a jugé dans le sens de la Régie.

Par contre, le tribunal civil de Lyon a rejeté ce point de vue 29 novembre 1905. D. 06.2.50.

Avec ce tribunal, nous pensons que le fait du dépôt ne suffit point à conférer l'authenticité à la pièce déposée, et que le notaire, en le recevant, n'agit pas en vertu ou en conséquence de ces marchés. L'acte passé en conséquence d'un autre acte n'est ou ne peut être qu'un acte s'appuyant sur le premier ou le rappelant en vue d'en utiliser les résultats ou les effets, comme élément constitutif d'un engagement quelconque contracté devant l'officier public.

Il en serait autrement si l'acte était déposé par toutes les parties, avec reconnaissance des signatures, mais tel n'était point les cas sur lesquelles ont statué les deux tribunaux.

Le droit d'apport de un franc ne saurait donc être légitimement perçu dans la présente hypothèse.

2° L'acte doit renfermer les éléments essentiels
d'un contrat de société.

Savoir : 1° Un apport ; 2° L'intention de réaliser et de partager un bénéfice.

En l'absence d'un de ces deux éléments, il y a soit un contrat d'association au sens le plus large, soit un contrat d'une autre nature. Ainsi échapperont à la perception du droit de un franc sur les apports effectués par leurs membres :

a) Les sociétés d'agrément, d'art, de bienfaisance, les cercles, casinos, sociétés musicales. Cependant certaines associations déclarées ou reconnues d'utilité publique peuvent posséder, avoir un patrimoine. L'apport qui leur serait fait par un de ses membres, d'un immeuble par exemple, donnerait-il ouverture au droit de un franc, nous ne le pensons pas en raison du caractère désintéressé de l'apport. A la rigueur, pourrait-on percevoir le droit de 0 fr. 20 pour mutation de jouissance ;

b) Les assurances mutuelles d'une façon générale, solution du 3 avril 1849, constituées non dans une intention de lucre mais *propter damnum vitandum*. Mais si l'Administration établissait que sous couvert de mutualité l'association faisait des opérations fructueuses, nul doute que le droit de un franc ne devienne exigible sur l'actif constaté ;

c) Les sociétés de crédit immobilier (loi du 12 avril 1906, art. 11) étendu à ces sociétés par l'article 1^{er} de la loi du 10 avril 1908 ;

d) Les sociétés ou caisses d'assurances mutuelles agricoles (loi du 4 juillet 1900) ;

e) Les sociétés ou caisses locales de crédit agricole mutuel, constituées en vertu des lois des 5 novembre 1894, 31 mars 1899, 20 juillet 1901, 14 janvier 1908, 18 février et 19 mars 1910. Aucun texte de loi ne dispense les sociétés de cette nature du droit d'apport, mais un arrêt de la Cour de cassation du 4 août 1909, décide que les caisses de crédit agricole n'ayant pour but que de procurer à leurs membres un abaissement du taux de l'intérêt de leurs emprunts, ne sont pas sujettes au droit de 0 fr. 20 % sur leurs apports ;

f) Les sociétés ou caisses régionales de crédit agricole mutuel (mêmes textes que ci-dessus). Par identité de motifs, il ne saurait être perçu que le droit fixe de 3 francs sur les statuts de ces sociétés, même contenant des apports ;

g) Les syndicats professionnels constitués selon la loi de 1884, Cependant le droit de un franc serait légitimement perçu s'il était

démontré que sous le masque d'un groupement professionnel, les membres du syndicat faisaient directement ou indirectement des opérations civiles ou commerciales, de nature à leur procurer un bénéfice pécuniaire.

Les difficultés d'évaluation des apports effectués ou réalisés, ne sauraient mettre obstacle à la perception du droit. Et les syndicats ne sauraient non plus invoquer comme un titre d'exemption fiscale, la nature du but poursuivi ou l'affectation des bénéfices réalisés. La seule existence du bénéfice est la raison et la mesure de la perception. S'il pouvait d'ailleurs y avoir un doute sur ce point, il serait levé par les dispositions fiscales appliquées aux nombreux groupements professionnels ou autres qui sous le nom de coopératives, de sociétés à capital variable, achètent, vendent, produisent, prêtent sans pour cela bénéficier d'aucune exonération fiscale sur leurs apports. Ce que nous disons ici des syndicats qui se commercialisent s'applique également aux groupements précités dont l'activité viendrait à déborder sur le terrain commercial, toutes preuves incombant d'ailleurs à l'administration poursuivante.

Sont encore exemptes du droit de un franc :

h) Les attributions d'actions faites en échange de son apport en industrie, à la coopérative de main-d'œuvre annexée à la société anonyme à participation ouvrière (art. 80 de la loi du 26 avril 1917.)

Ajoutons qu'on ne saurait déduire de ce texte, une exonération du droit d'apport au profit des associations ouvrières autonomes. La loi du 26 avril 1917 n'est dérogatoire au droit commun fiscal que sur le point précis que nous venons d'indiquer. On ne saurait davantage invoquer comme un titre à l'exemption, le décret du 5 juillet 1848 et la loi du 15 novembre de la même année. Ces textes se bornent à affranchir certaines associations ouvrières du paiement des droits d'enregistrement sur certains actes déterminés au rang desquels ne figure d'ailleurs pas l'apport.

i) Les sociétés tontinières à la condition qu'aucune disposition particulière n'en modifie la nature.

j) Les sociétés civiles d'épargne ou de capitalisation constituées en vertu des lois des 19 décembre 1907 et 13 juillet 1913, qui se bornent à réunir et capitaliser en commun les épargnes de leurs adhérents sans prendre à leur égard d'engagements déterminés. La même exemption est accordée à celles de ces sociétés qui font appel à l'épargne en vue de l'acquisition ou de la construction d'immeubles.

k) Enfin les sociétés d'habitation à bon marché, quelle que soit la forme qu'elles prennent, bénéficient de l'exemption sur leurs apports (art. 11 de la loi du 12 avril 1906).

Cette énumération est d'ailleurs simplement énonciative. Nous

venons de le voir : le législateur a accordé l'immunité fiscale à certaines associations ou collectivités dont il veut favoriser le développement, ou dont le but est incompatible avec l'idée de lucre. Mais à côté de ces groupements légalement exonérés, la pratique en fait constamment surgir de nouveaux. La question de leur statut fiscal se pose aussitôt. Ainsi, voilà une association syndicale constituée sous l'empire de la loi de 1865 qui, après avoir asséché, amendé et ensemené un terrain, le divise en parcelles et le met en vente. Voici maintenant un groupe d'obligataires ou de porteurs de parts qui réunit des fonds et charge un de ses membres de la défense des intérêts communs. Que décider dans chacun de ces cas ? Rien de plus simple, si nous nous rappelons que le motif de l'exemption fiscale accordée aux organisations précédentes, réside dans la poursuite d'un but désintéressé ou de stricte défense d'intérêts déterminés. Dans le premier cas, il est hors de doute que les opérations syndicales étant à base de spéculation, le droit d'apport est exigible S. 84.1.444 (1). Dans le second, au contraire, la volonté de défense apparaît au premier plan, dès lors les biens mis en commun ne sauraient être passibles du droit d'apport. En définitive, la perception ne dépend ni d'une question de dénomination, ni d'une question d'intention, mais de la réalité des actes accomplis, des opérations effectuées. En écrivant ceci, nous énonçons ce grand principe du droit fiscal : que les qualifications données par les parties à leurs accords ne sont pas opposables à la régie, nous venons d'en faire une première application ; au cours de ce travail, nous en rencontrerons encore de nombreux.

3° *L'écrit doit constater une véritable société.*

Le contrat de société bénéficiant d'un tarif de faveur, quant aux apports qu'il constate, est très souvent recherché, pour servir de cadre aux actes judiciaires les plus divers. Les parties empruntent la forme extérieure du contrat de société et sous le couvert d'une similitude de formules et parfois de situations, elles abritent un pacte qui n'a de social que le nom. Il est inutile d'insister sur les raisons de ce déguisement ; c'est une question de tarif. Si sous couleur de société, en effet, on réalise un contrat de louage de choses ou d'industrie, au lieu du droit de 2 % ou de 1 % qui frappe cette nature de contrats, il sera perçu celui de 1 % sans décimes, si sous les apparences d'une société on transmet des marchandises à un pseudo-associé, on fera l'économie entre le droit de 2 francs et celui de 0 fr. 50 si les marchandises se trouvent dépendre d'un

(1) Cassation civile, 29 mai 1883.

fonds de commerce, mêmes avantages au cas de mandat salarié, de prêt, de cession de créances, etc... Remarquons toutefois, en passant, que la loi du 29 juin 1918, qui a élevé à 1 % le droit d'apport, a singulièrement rétréci l'horizon des fraudeurs, car dans certains cas, elle n'a laissé à la fraude qu'un médiocre intérêt. Dans l'avenir, les contrats de louages de service, les mandats salariés, les prêts de consommation ou ordinaires s'appelleront vraisemblablement par leur véritable nom, et n'auront plus à se parer d'un costume d'emprunt, qui malgré les artifices les mieux étudiés, laisse toujours apercevoir le bout de l'oreille !

Nous aurons l'occasion de revenir sur ces fausses qualifications ; disons seulement ici, que, dès l'instant où la régie a restitué à l'acte sa vraie nature, nous ne sommes plus dans les conditions d'exigibilité du droit de 1 franc.

Un écrit constatant une véritable société est nécessaire, avon-nous dit, dès lors :

Peu importe la nature de la société, civile ou commerciale de personnes ou de capitaux ;

Peu importe la nationalité de la société ; dans le cas où elle a déposé soit des statuts, soit un extrait chez un notaire, comme dans celui où elle a fait usage d'un acte de société même passé à l'étranger, elle devient sujette du droit fiscal (Dalloz, 74.5., col. 222.).

Peu importe enfin la qualification de sous-société donnée aux cessions partielles de parts intervenues entre associés et tiers (art. 1861 C. civ.). Aux yeux de la loi fiscale, la sous-société est à l'égal des sociétés passible des droits sur les apports.

4° Les conventions ayant l'apport pour objet doivent être pures et simples.

Nous le savons déjà : l'apport cesse d'être pur et simple si par l'effet de stipulations diverses, il procure un avantage actuel ou un équivalent de réalisation certaine à un ou plusieurs associés. Dans ce cas, dans la mesure de la prestation fournie, il y a apport à titre onéreux. Que cet apport s'analyse en une transmission, une obligation, une libération, nous sortons de la sphère de protection de la loi du 29 juin 1918, parce que selon les cas, nous sommes en présence d'une vente, d'une obligation de sommes, d'une délégation. Il n'est donc plus question dans ces hypothèses de droit d'apport, mais de droits variables dépendant du caractère réel du contrat intervenu et de la nature des objets transmis.

Ne sauraient non plus donner ouverture au droit proportionnel de 1 franc, les contrats de société affectés d'une condition suspensive. Jusqu'au moment de leur réalisation, ils ne sont, au point de

vue fiscal, qu'un projet et leur production à l'enregistrement est seulement passible du droit fixé de 3 francs.

L'emploi de la condition suspensive en matière de sociétés est d'un usage courant. Elle est tantôt une garantie contre la mauvaise foi possible d'apporteurs en nature, elle est surtout un moyen d'ajourner la perception des droits sur les apports ou les actes de cession. Dans le premier cas, elle met les associés à l'abri d'un passif qui pourrait être déclaré tardivement, mais utilement par les créanciers d'un apporteur en nature, dans le second elle retarde la perception jusqu'à l'accomplissement de faits ou d'événements tels que : autorisation des pouvoirs publics en matière de mines, de constructions de voies ferrées ; réalisation d'un autre apport ou d'une augmentation du capital social. Mais il n'y aurait pas de condition suspensive et le droit de 1 franc serait immédiatement exigible, si les associés se bornaient à fixer un terme pour le commencement de la société.

Telles sont les conditions générales auxquelles est subordonnée la perception du droit d'apport ; pénétrant plus dans le détail, nous allons étudier l'apport en lui-même, quelles conditions particulières il doit réunir, sous quel aspect juridique il doit se présenter pour servir de base à la perception du droit de 1 franc.

SECTION II. — CONDITIONS SPÉCIALES A L'APPORT LUI-MÊME

1^o *Formes de l'apport.*

Nous avons vu tout au début de ce travail, les diverses formes que pouvait prendre l'apport, mais au point de vue fiscal, ces distinctions n'intéressent pas directement, ni, actuellement la régie. Au moment de la perception, à condition bien entendu que l'apport soit pur et simple, l'administration frappe de son tarif uniforme les biens mis en commun, sans avoir égard à leur nature juridique, elle frappe des valeurs plus que des formes juridiques. Pour donner ouverture au droit de 1 franc, l'apport doit donc être réel, et non fictif. On ne conçoit pas de société sans apport, s'il n'y a rien de mis en commun, la société ne peut ni se constituer, ni fonctionner. Serait fictif un apport qui aurait pour objet une acquisition possible, sans désignation des biens à acquérir ; le bénéfice de marchés à contracter, sans aucune indication sur leur nature ; un brevet à prendre sur une matière indéterminée. Là où il n'y a pas de valeurs imposables, il ne saurait y avoir de droits à percevoir. Remarquons toutefois que la fictivité de l'apport ne résulterait pas d'une difficulté d'évaluation de l'apport, il s'agit ici d'une fictivité juridique ; l'évaluation des apports est une autre question.

2° *L'apport ne doit pas être simulé.*

Nous nous rappelons que sous le manteau de la société, on a essayé de glisser des actes à titre onéreux soumis à des droits fiscaux élevés, pour la même raison on insère souvent dans le réseau épais des dispositions statutaires, de véritables clauses de libéralités, directes ou indirectes. Veut-on avantager un enfant, par exemple, on fait une société de personnes, par acte notarié (854 C. civ.) et l'on constate que l'enfant a fait tel apport, ou bien l'on déclare lui attribuer tant d'actions ou de parts en représentation d'un apport en industrie. En pareil cas, à la condition d'établir que l'apport n'est pas réel et n'émane pas effectivement de celui qui prétend l'avoir fait, la régie est fondée à réclamer le droit de donation sur le prétendu apport. (Tribunal de Lille, du 13 décembre 1888.) R. E. 459. J. E. 23.267 (1).

3° *L'apport doit être actuel et non conditionnel.*

Nous venons de voir que la condition suspensive insérée dans un contrat de société suspendait l'exigibilité de toute espèce de droit, sauf le droit fixe ; son effet est le même lorsqu'elle affecte spécialement l'apport.

Ainsi ne sauraient donner lieu à la perception du droit de 1 % :

a) La promesse unilatérale de vente obtenue par l'un des associés ;

b) L'apport d'une somme d'argent soumis à certaines justifications à fournir par la société ;

c) Un apport en industrie dépendant du succès de négociations entamées par le Conseil d'administration ;

d) Un apport de concessions ou de marchés soumis à une autorisation administrative ;

e) La disposition des statuts aux termes de laquelle, certains associés s'engageraient à laisser dans la caisse sociale en compte-courant avec participation aux chances de l'entreprise, tout ou partie des bénéfices pouvant leur revenir ;

f) La décision d'une assemblée générale extraordinaire, autorisant l'augmentation du capital de la société, sous la condition suspensive de sa réalisation.

Dans tous ces cas le droit ne deviendrait exigible que sur un

(1) Remarquons qu'une pareille libéralité entre vifs, déguisée sous la forme d'un contrat à titre onéreux, est parfaitement valable, dès l'instant où elle est contenue dans un contrat régulier en la forme. Il ne saurait être question d'acceptation, celle-ci résultant de la passation même du contrat de société.

acte dressé par les parties, ou la preuve faite par l'administration de la réalisation ultérieure de la condition. Et l'on ne saurait opposer à la régie, la prescription biennale, que dans le cas où elle aurait été mise à même de percevoir le droit devenu exigible, par l'effet d'une déclaration estimative, d'un partage, d'un contrat d'apport visant une précédente attribution (loi du 31 janvier 1914, abrogeant l'art. 61 de la loi du 22 frimaire an VII, alinéa 3 de l'article unique.)

SECTION III. — CONSIDÉRATIONS DIVERSES

Quant aux considérations, aux événements suivants qui peuvent affecter l'apport, ils sont sans influence sur la perception du droit de 1 franc.

Ainsi, peu importe la nature mobilière ou immobilière de l'apport, son caractère d'apport en pleine propriété, en usufruit ou en nue propriété, sa consistance en numéraire, en choses fongibles ou non fongibles, en industrie ou en corps certain, peu importe aussi, la situation de l'apport, le droit frappant sans distinction les biens situés en France ou à l'étranger, peu importe enfin, la propriété de l'apport ; dès l'instant où un apporteur déclare un droit quelconque sur le bien apporté par lui, le fisc est fondé à percevoir le droit d'apport. Inversement, l'apport est passible du droit de 1 franc indépendamment de toute déclaration de l'apporteur concernant le bien mis en commun, et qui tendrait à le soustraire à la perception. Cette proposition nous conduit à examiner la question des acquisitions faites par un futur associé pour le compte d'une société en formation. Cette question se rattache au sujet présentement traité en ce sens, que selon la solution adoptée, il y aura lieu ou non à perception du droit de 1 franc. Il arrive que lors de la constitution d'une société, une occasion se présente pour celle-ci d'acquérir des biens, de passer un marché avantageux, d'obtenir une concession intéressante. La société, dépourvue alors de toute existence légale, ne peut valablement figurer aux contrats d'acquisition, de marchés, de concession. La pratique, toujours prompte à utiliser les institutions ou les formules du droit, a cru tourner la difficulté en employant les procédés suivants, mais ainsi que nous l'allons voir, ses combinaisons se sont heurtées parfois à d'inflexibles décisions de jurisprudence.

1^{er} cas. — Une déclaration de command a pu intervenir utilement.

Pas de difficultés de perception, la mutation s'est opérée par dessus la tête du command, directement au profit de la société, le bien entre dans le patrimoine social comme acquêt et donne ouver-

ture au droit correspondant à la nature de l'opération. (Solution du 1^{er} mai 1885, Isère). R. E. 3150, R. P. 10.541.

2^e cas. — Aucune stipulation de porte-fort n'a été insérée dans le contrat d'acquisition ou autre.

Depuis longtemps, les tribunaux ont jugé que la clause d'acquisition pour le compte d'une société en formation ne saurait dispenser l'acquéreur — futur associé — du droit de mutation. En conséquence, au moment de l'apport, il sera dû : 1^o Le droit de mutation, si celui-ci n'a déjà été perçu ; 2^o Le droit d'apport de 1 franc p. 100. La considération que les deniers ayant servi au paiement de l'acquisition auraient été avancés par la société en formation, est sans influence. Un jugement du tribunal de la Seine du 18 avril 1874 (J. E. 19568, R. P. 3945) est particulièrement affirmatif à cet égard : « Attendu que, quelle que soit l'origine des deniers ayant servi à acquérir ces biens, l'associé a été en l'absence de toute déclaration de command ou d'emploi, investi de l'entière propriété de ces biens ; que d'ailleurs la prétendue société tenue secrète au moment de l'achat, n'a commencé que plus tard à avoir une existence légale. » La même décision a été prise dans le cas où une assemblée générale d'actionnaires avait déclaré qu'un immeuble, acquis par un gérant en son nom personnel faisait partie de l'actif social (1).

3^e Cas. — Il y a stipulation de porte-fort.

Les tribunaux et l'Administration sont d'accord sur ce point que la ratification par la société légalement constituée, du contrat d'acquisition contenant clause de porte-fort, n'entraîne aucune mutation nouvelle, il ne saurait donc être question ni d'un nouveau droit de mutation, ni du droit d'apport, alors surtout que les fonds ayant servi à l'acquit du prix appartenaient à la société. Un jugement du tribunal de Saint-Nazaire, du 4 août 1899, Répertoire du notariat et de l'enregistrement 1900, page 292, s'exprime ainsi à ce sujet : « L'acte constatant la ratification par une société d'une acquisition faite avant son existence par deux de ses membres qui se sont portés fort pour elle, ne donne ouverture ni au droit de transcription, ni à un nouveau droit de mutation. »

Un jugement du tribunal de la Seine, du 29 octobre 1907, contient une solution analogue, R. P. 11571.

Nous devons toutefois signaler un jugement assez récent du tribunal de Lille, du 6 janvier 1912 (Répertoire du notariat et de l'en-

(1) Pour l'acquisition d'un fonds de commerce pour le compte d'une société en formation, v. *Répertoire pratique du Notariat et de l'Enregistrement*, 1913, p. 209.

registrement 1912, page 199), qui a rompu brusquement avec les solutions jusqu'alors en vigueur.

Il refuse toute efficacité à la clause de porte-fort et astreint la société au paiement d'un nouveau droit de mutation. Il s'appuie sur l'inexistence juridique de la société en formation, au moment de l'acquisition, et l'impossibilité qui en résulte de stipuler à son profit. Quant à nous, nous ne saurions trop nous élever contre une pareille décision qui réduit à néant le long et patient effort d'élaboration fourni par les auteurs et la jurisprudence en matière de stipulation pour autrui.

Sans doute, par l'effet de la clause de porte-fort avec stipulation pour soi-même, on fait remonter l'acquisition à une époque où l'être moral n'existait pas, mais cela est la conséquence nécessaire des principes. Plutôt que de restreindre le domaine de la clause de porte-fort nous serions partisans de l'étendre à des cas où elle peut utilement s'appliquer. La pratique, certes, ne refuse pas de se soumettre à la discipline nécessaire, bien au contraire, puisqu'elle est pour elle une garantie, mais elle demande qu'on assouplisse à son égard la rigidité des textes — surtout d'ordre fiscal — et qu'on lui fournisse l'appui des interprétations larges et libérales. Hâtons-nous d'ajouter qu'en cette matière la régie a ouvert la voie, et a validé souvent des conventions de nature diverses, concessions, marchés, obtenus ou passés par des futurs associés au profit de la société en formation (Solution du 17 avril 1879, Seine-Inférieure).

Cette digression étant terminée, ajoutons qu'il est encore sans intérêt au point de vue de la perception du droit de un franc, qu'un apport nouveau soit substitué à l'apport promis. Sol. 26 mars 1886, R. E. 1470.

Remarquons en passant que cette solution qui est celle de l'Administration est parfaitement compatible avec les théories plus haut exposées de la cession conditionnelle et de la mutation niée, mais qu'elle ne le serait pas avec une théorie admettant le caractère translatif de l'apport. Ajoutons que le moment où l'apport se réalise est sans influence sur la perception du droit. Dès l'instant où la société bénéficie d'une promesse ferme d'apport dont le chiffre, la consistance sont d'ores et déjà statutairement fixés, le droit de 1 franc est exigible. Il s'agit en effet dans ce cas, d'un apport à terme dont l'exécution seule est différée, et qui ne saurait pour cette raison échapper à la perception du droit. Ainsi, serait dû le droit d'apport sur la disposition des statuts qui fixerait à une date précise l'appel de tout ou partie du non versé ; sur l'engagement d'associés en nom de verser à une date déterminée une somme dans la caisse sociale, ou l'engagement d'un tiers de diriger les affaires de la société à partir d'un jour convenu.

Enfin la clause insérée dans les statuts, autorisant un associé à

reprendre son apport dans certaines conditions, en cas d'égalisation des apports, par exemple, ne peut être la base d'aucune diminution ou exonération. L'apport provisoire comme l'apport définitif sont soumis aux mêmes droits.

SECTION IV. — EVALUATION DES APPORTS

Quand les conditions spéciales qui viennent d'être passées en revue sont réunies, le droit est exigible, il y a donc lieu maintenant de déterminer l'assiette de ce droit, la matière imposable qui y est sujette, et la valeur fiscale soumise à la perception.

Le droit de un franc, substitué au droit de 0 fr. 20, lequel avait lui-même succédé au droit gradué, est, conformément au deuxième alinéa de l'article 19 de la loi du 28 avril 1893, assis sur les sommes ou valeurs qui étaient passibles du droit fixe gradué. Il frappe donc le montant total des apports (Loi du 28 février 1872, art. 1^{er}-1^o).

Mais le vœu de la loi ne serait point satisfait si les associés, les fondateurs, se bornaient à l'énumération pure et simple des apports. La régie n'a point qualité pour taxer d'office ou évaluer les biens mis en société. Elle devra donc être mise en présence d'un chiffre. Ce chiffre, ce « montant total des apports » lui sera fourni par la fixation statutaire des valeurs d'apports.

Cependant l'évaluation des apports obéit à certaines règles, car, de toute évidence, on ne saurait laisser aux particuliers le soin d'arbitrer les somme dont ils sont redevables envers le fisc.

Plusieurs cas sont à envisager :

a) *L'évaluation des apports est faite dans l'acte lui-même.*

Les biens de différentes natures faisant l'objet d'un apport en société, doivent, pour la perception du droit proportionnel de un franc, être évalués selon les règles ordinaires en matière de transmission à titre onéreux.

Ainsi les meubles et les immeubles doivent être estimés d'après leur valeur vénale en capital et non en revenu ou par d'autres moyens. Lorsqu'il est stipulé qu'en représentation de tel apport, un associé recevra un nombre déterminé d'actions ou de parts de fondateurs *évaluées*, aucune difficulté ne se présente, puisque l'évaluation résulte directement des attributions. Mais il se produit fréquemment en matière d'apports en nature, des surévaluations, dont la conséquence fiscale est la perception de droits plus élevés. Aussi les parties sont-elles tentées de déclarer pour l'enregistrement un chiffre inférieur à celui résultant des attributions statutaires d'actions ou de

parts sociales. Les tribunaux ont considéré comme sans valeur, une déclaration intervenant dans ces conditions et ont décidé que les droits fiscaux, y compris celui de transcription, devraient être perçus d'après « la valeur de l'apport telle qu'elle résulte de l'acte et non sur une déclaration estimative » (Cassation civile, 12 janvier 1910, Répertoire du notariat et de l'enregistrement 1910, page 377). Inversement si l'acte contient une évaluation de l'actif net apporté, supérieure à la valeur déclarée des actions ou parts sociales attribuées en échange des apports, la régie soutient que le droit de un franc est dû sur le premier chiffre. (Solution 11 juillet et 6 octobre 1910, Seine).

En ce qui concerne l'usufruit et la nue propriété, l'évaluation doit être faite d'après leur valeur réelle en capital, et non d'après les règles écrites dans l'article 13 de la loi du 25 février 1901, en matière de mutation à titre gratuit entre vifs ou par décès.

Les créances ordinaires de même que les créances douteuses subissent, comme d'ailleurs en matière de cession à titre onéreux, le droit d'après leur valeur nominale, et non d'après leur valeur réelle, sauf le cas de créances dépendant d'une faillite ou d'une liquidation judiciaire, auquel cas le droit est dû sur le montant déclaré par les parties (Solution mars 1876, S. 78.2.217). Ajoutons qu'il y a contradiction de la part de l'Administration à calculer le droit d'après la valeur nominale des créances tout en niant le caractère translatif de l'apport, sa théorie devrait logiquement l'amener à asseoir le droit sur la valeur réelle des créances apportées.

S'il y a apport d'un bail, le droit est dû sur le prix stipulé, multiplié par la durée de la société, sauf, bien entendu, la faculté de fractionnement résultant de l'article 11, 7^e et 8^e alinéas de la loi du 23 août 1871.

b) Apport d'industrie.

Que décider de l'apport en industrie ? Il est essentiellement variable, contingent, car il n'est pas soumis aux lois du marché. Sans doute, un associé, un gérant, ont une valeur sociale personnelle, une cote, dont dépendent souvent le succès de l'entreprise ; mais cette évaluation morale est difficile à traduire en chiffres, surtout au moment de la constitution de la société.

Ni la régie, ni les tribunaux ne se sont laissés arrêter par cette difficulté, depuis longtemps elles sont fixées dans le sens de l'exigibilité du droit, sur une évaluation à faire par les parties. On a cru trouver une base d'évaluation dans l'article 1853, d'après lequel l'apport en industrie est, quant à la répartition des bénéfices et des pertes, déclaré équivalent à celui de l'associé qui a le moins apporté, mais la régie elle-même a de bonne heure écarté ce texte purement

civil (J. E. 19.334, S. 77.1.321) (1). La base la plus sûre — suivie d'ailleurs actuellement par l'Administration — est fournie par les stipulations statutaires relatives à la répartition des bénéfices. Ainsi lorsque les bénéfices doivent être répartis également entre l'apporteur en industrie et son associé, il y a présomption rationnelle d'équivalence des apports. Il est bien entendu qu'il ne s'agit là que d'une présomption *juris tantum* qui doit d'ailleurs être corroborée par d'autres indices opposables aux parties.

Ajoutons que cette difficulté ne se présente pas dans les sociétés par actions, où l'évaluation des apports d'industrie est fixée et arrêtée par l'assemblée générale des actionnaires (Loi du 24 juillet 1867, art. 4 et 24).

Toutefois, dans le cas où il serait attribué aux apporteurs en industrie, en même temps apporteurs en nature, un nombre global d'actions en représentation de leurs apports, la régie serait fondée à demander une ventilation des chiffres correspondant à chaque nature d'apport. La fixation d'un chiffre distinct lui permettra d'abord, s'il ya lieu, d'établir la dissimulation ou l'insuffisance, et d'autre part d'asseoir sur une valeur déterminée le droit de transcription sur les apports, devenu légalement exigible depuis la loi du 13 juillet 1911.

c) *Déclaration estimative.*

Il arrive que l'apport étant d'une évaluation difficile, incertaine, aléatoire, les associés s'abstiennent d'en fixer le montant. Ainsi font-ils souvent en matière de brevets d'invention, de marques de fabrique, dessins ou modèles déposés, d'apports de marchés. Il faut reconnaître que les associés sont dans un grand embarras lorsqu'il s'agit de chiffrer des apports gros peut-être d'avantages et de bénéfices pour la société, mais actuellement sans valeur certaine, appréciable en argent.

Mais ces difficultés ne constituent en aucun cas une dispense d'évaluation. « Si les sommes ou valeurs ne sont pas déterminées dans l'acte, il doit y être suppléé conformément à l'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII » (loi du 28 février 1872, article 2), c'est-à-dire par une déclaration estimative au pied de l'acte certifiée et signée par les parties, d'ailleurs contrôlée par l'Administration au moyen d'actes ou d'écrits émanés des parties, ou lorsque la déclaration porte sur des immeubles ou fonds de commerce, au moyen de l'expertise. Ainsi jugé pour une marque de fabrique, apportée en société, sans aucune estimation. Tribunal de Cognac, 30 mars 1908. R. P. 11695. Il a même été jugé qu'un tribunal peut substituer

(1) Cassation civile, 6 juin 1877.

son évaluation à celle des parties, en cas d'insuffisance démontrée. Pau, 14 novembre 1879. R. P. 5546.

Ajoutons enfin que la déclaration estimative est obligatoire en l'absence même de toute mention d'apports dans les statuts. Un contrat de mariage peut être enregistré au droit fixe, à défaut d'apports (art. 19 de la loi du 28 avril 1893), un contrat de société ne le peut pas, on ne met pas au point de vue fiscal des espérances en société !

SECTION V. — DÉDUCTION DU PASSIF

Le droit de un franc sera donc liquidé sur le montant total des apports, évalué ainsi qu'il vient d'être dit ; la loi du 28 février 1872, article 1^{er}, n° 1 *in fine* ajoute « déduction faite du passif ». Ces mots appellent quelques explications et précisions. L'apport n'est pur et simple, et comme tel ne bénéficie du tarif réduit, que dans la limite de l'actif net qu'il présente. Il est encore pur et simple dans l'hypothèse où l'associé apporteur déclare payer les charges dont son apport est grevé. Dans le cas, au contraire, où la société ou même un tiers, prennent l'engagement d'éteindre le passif de l'apport, il y a jusqu'à due concurrence, réalisation d'un apport à titre onéreux, donnant ouverture à un droit proportionnel variable, autre que celui d'apport. La déduction du passif nous paraît donc fondée sur une nécessité de justice. Il serait, en effet, inique, illégal de frapper deux fois, à propos du même acte, les mêmes valeurs, pour des causes distinctes. Un droit doit s'effacer devant l'autre. Remarquons toutefois que lorsque l'apport grevé d'un passif supporté par la société, est l'apport d'une hérédité, d'une universalité, les droits exigibles sont calculés à raison de 1 % seulement, sur la valeur nette des apports. Le fisc ne saurait, dans ce cas, prétendre à la perception d'un droit proportionnel, car l'associé apporteur ne reçoit rien en échange de son apport. La société en payant un passif un prix encore dû acquitte une dette de l'hérédité et non une dette personnelle de l'associé, et cette considération suffit à écarter la perception de tout droit proportionnel. Cette réserve faite, nous pouvons poser cette règle que le passif est déductible dans la mesure ou par l'effet des stipulations statutaires, l'apport devient à titre onéreux. Voyons maintenant à quelles conditions ce passif est déductible :

1° Il faut qu'il soit antérieur à la déclaration d'apport, ou qu'il en soit contemporain. Les parties ne sauraient utilement après l'enregistrement de l'acte social, produire un passif quelconque en vue d'une diminution ou d'une restitution de droits (R. E. 918).

2° Il faut qu'il soit payé par la société ou même par toute autre personne. Si l'associé ou la société apporteurs déclarent leur mise

libre de toutes charges, franc et quitte comme on dit en matière d'apport en mariage, ou s'ils prennent l'engagement de les éteindre, par une clause d'exclusion, l'apport reste pur et simple pour le tout (J. E. 22431).

3° Le passif dont a parlé la loi de 1872 doit consister en dettes précises et déterminées, dont le montant, exigible ou non, diminue d'autant le capital social et par suite la base des opérations sociales. Dès lors, lorsqu'une créance est mise en société, les chances de recouvrement qu'elle présente ne sauraient être considérées comme un passif de l'apport. Décider le contraire, serait ouvrir la porte à des appréciations arbitraires, à de fréquentes difficultés d'évaluation et nier ce fait que le risque est d'essence sociale. Cette solution, rappelons-le en passant, est conforme avec celle admise plus haut en matière d'évaluation d'apport de créances.

4° Le passif qui grève l'apport est déductible quel que soit le procédé de paiement convenu, ou les modalités qui l'accompagnent. La stipulation qu'il sera payé par fractions ou au moyen d'un compte d'amortissement ou d'un compte spécial est sans influence.

Par contre, ne serait pas déductible un passif qui serait stipulé payable exclusivement au moyen d'un prélèvement sur les bénéfices sociaux. Une pareille stipulation avantage sans doute l'associé dont l'apport se trouvera libéré, mais rien n'empêche les associés, pour des causes dont ils sont seuls juges, de régler librement la rémunération de leur apports réciproques.

Ne sauraient non plus constituer un passif déductible, les versements faits par les associés dans la caisse sociale et portés aux comptes débiteurs de la société. De deux choses l'une en effet, ou ces sommes sont productives d'intérêts et stipulées remboursables dans certain délai, il y a alors avance consentie à la société, passible du droit de un pour cent plus les décimes, ou ces sommes participent au risque social, elles constituent alors de véritables suppléments d'apports sujets aux droits de 1 % sur les apports.

5° Enfin, ajoutons qu'il n'y a lieu à déduction qu'autant que le passif est évalué ou déclaré selon l'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII. L'Administration n'exige aucune justification, aucun titre, aucun détail, relativement à l'évaluation du passif. Il est vrai qu'aucune disposition fiscale n'impose aux parties l'obligation de justifier leurs déclarations. Nous sommes donc ici très loin de la sévérité du législateur de 1901 et de l'Administration qui, en matière de déduction successorale exige des garanties, des justifications, des preuves multiples. Toutefois, la Régie n'est pas désarmée ; en vertu de son pouvoir d'investigation (lois des 23 août 1871, art. 22 et 21 juin 1875, art. 7), elle est à même de découvrir la dissimulation ou l'exagération du passif, et nous verrons souvent au cours de ce travail, qu'à la trace de la comptabilité sociale, la régie a découvert, démontré et

sanctionné la fraude. Nous devons d'ailleurs, dès maintenant, consacrer quelques lignes à cette question des dissimulations et insuffisances, dont l'examen paraît naturel après celui que nous venons de faire des apports et de leur évaluation.

SECTION VI. — DISSIMULATION. — INSUFFISANCE

La dissimulation dans les apports est prévue et réprimée par l'article 3 de la loi du 28 février 1872. Avant l'établissement du droit gradué cette question ne présentait guère d'intérêt, puisque les apports n'étaient soumis qu'à un droit fixe.

Dans le système de cette loi, l'insuffisance est une appréciation inexacte des apports, présentés comme moins importants qu'ils ne sont en réalité. Quand elle s'aggrave de manœuvres frauduleuses elle devient la dissimulation. Il y a insuffisance, quand la preuve d'une sous-évaluation des apports résulte d'actes ou d'événements postérieurs au contrat soumis aux droits. Ainsi, à notre avis, il y aurait insuffisance dans le cas où un immeuble, un fonds de commerce apportés à une première société pour un chiffre fixé par l'assemblée générale de vérification, seraient quelques semaines après apportés par voie de fusion par exemple, à une autre société pour un prix supérieur. Il y aurait encore insuffisance dans l'hypothèse où une société en dissolution ferait apport pour une somme déterminée de tout son avoir, s'il résultait de la liquidation de l'ancienne société, terminée après la constitution de la nouvelle, que l'actif social était en réalité supérieur au chiffre pour lequel il avait été repris par la nouvelle société.

Il y a dissimulation toutes les fois que l'insuffisance ressort avec évidence de l'acte même soumis à l'impôt, ou d'instruments antérieurs ou contemporains de cet acte. Ainsi, il y aurait dissimulation si, dans l'hypothèse prévue plus haut de l'acquisition d'un bien pour une société en formation, celle-ci à peine constituée apportait le même bien à une autre société pour un prix inférieur.

Il y aurait encore dissimulation dans les cas où les fondateurs d'une société apporteraient, en lui donnant pour l'enregistrement une valeur déterminée, l'actif d'une société dissoute, évalué dans le dernier bilan à un chiffre supérieur (Cass. 24 janvier 1876).

Quant aux sanctions, voici comment le législateur de 1872 les établit dans l'article 3 de la loi du 28 février 1872, qui est devenu l'article 21 de la loi du 28 avril 1893. Cet article édicte la peine d'un droit en sus d'un minimum de 50 francs toutes les fois que la dissimulation sera prouvée dans un contrat soumis au droit proportionnel réduit. Cette peine n'est applicable que lorsqu'elle est réclamée dans le délai de deux ans. La simple insuffisance entraîne

seulement la perception d'un supplément de droits sur les valeurs non déclarées. En ce qui concerne l'exigibilité de l'amende du *double droit*, l'Administration admet en principe une distinction qui a été faite par la loi de 1872, dans les termes suivants : « Si l'insuffisance résulte d'actes antérieurs au contrat, soumis aux droits gradués, il y a alors une dissimulation intentionnelle punie d'un double droit ; mais si l'insuffisance n'est que le résultat de faits postérieurs à l'enregistrement de cet acte et inconnus à ce moment, il n'est plus dû qu'un supplément de droit simple. » Toutefois, cette distinction n'est pas appliquée d'une manière absolue, et de même que des documents postérieurs peuvent démontrer l'existence d'une dissimulation, une délivrance de legs, par exemple, de même des documents antérieurs ne sont opposables aux parties que s'ils étaient connus d'elles lors de la rédaction de l'acte et des évaluations qu'il contient (Cassation 24 janvier 1876).

L'Administration qui paraissait inclinée à ne réclamer de droits en sus que s'il y a dissimulation intentionnelle, décide que le droit en sus est exigible sans distinguer si la dissimulation a été intentionnelle ou non.

Nous en avons fini avec les apports purs et simples que ne sont l'objet d'aucune difficulté particulière de perception ; mais très souvent ils sont accompagnés de clauses diverses, entourés de stipulations plus ou moins ambiguës. L'influence de ces clauses ou stipulations sur l'apport lui-même va faire l'objet du chapitre qui va s'ouvrir.

CHAPITRE III

Des Apports à titre onéreux

SECTION I. — DÉFINITION. — RÈGLES GÉNÉRALES

La loi de frimaire, dans son article 68, n'a soumis au droit fixe que les actes de société n'emportant ni transmission de biens, ni obligation, ni libération. Là s'est arrêté sa faveur, elle ne pouvait, à moins de renverser toutes les règles du droit fiscal, étendre l'exonération aux conventions accidentelles qui se rencontrent si fréquemment dans les actes de société. Il ne saurait donc exister de difficultés sur le principe : dès l'instant où l'apport en société n'est pas fait purement et simplement, moyennant une part de droits sociaux, mais moyennant un équivalent à fournir ou à payer par la société ou par un tiers, il y a ouverture du droit proportionnel déterminé par la nature du contrat intervenu. Toute la question se réduit en définitive à celle-ci : Que faut-il pour que l'apport soit ou devienne à titre onéreux ? Quelles stipulations ou clauses font dégénérer l'apport pur et simple en apport à titre onéreux ?

La formule suivante contient une réponse de principe qui sera notre véritable fil d'Ariane à travers le labyrinthe des dispositions statutaires :

La stipulation au profit de l'apporteur d'une contre-valeur non soumise au risque social fait dégénérer l'apport pur et simple en apport à titre onéreux.

Les développements qui vont suivre seront consacrés à l'étude de cette contre-valeur, aux stipulations dont elle peut être affectée, aux clauses qui en augmentent ou en restreignent l'importance.

1^{er} cas. — L'apport est rémunéré en actions, parts d'intérêts, parts de fondateurs.

Cette contre-valeur, de quelque nom qu'on l'appelle, est le type parfait du droit social. Elle est soumise à l'aléa, au risque d'exploitation. Son titulaire a une vocation aux bénéfices, il

est conditionnellement créancier de la société. Il n'y a pas lieu d'ailleurs de distinguer l'ordre dans lequel seront répartis les bénéfices, soit entre les titres, soit entre les parts. Ainsi, il a été jugé (1) que « lorsqu'en représentation d'un apport en nature, il est attribué à l'apporteur des parts de fondateurs, ces parts de fondateurs doivent être considérées comme des titres assimilables à des actions; en conséquence, il ne peut être perçu que le droit de 0 fr. 20 et non le droit de vente ». (Répertoire pratique du notariat et de l'enregistrement, 1914, page 202.) Pure et simple ou de priorité, l'action reste un titre de valeur aléatoire. Il y a plus, la clause couramment stipulée aujourd'hui, dite d'intérêts fixes, n'emporte la perception d'aucun droit proportionnel, et cependant il n'est pas douteux, dans ce cas, que la contre-valeur n'est que partiellement soumise au risque social. Elle ressemble alors à celle fournie aux obligataires, seulement l'obligataire n'est pas un associé et n'a point de vocation aux « superdividendes ».

Inst. 1675, § 7 ; Inst. 1857, § 15 ; Inst. 2384, § 1^{er}.

Lyon, 23 mai 1849, J. E. 14773-2; Draguignan, 12 mars 1903, R. E. 3294.

De même sont sans influence sur la nature pure et simple de l'apport :

a) Le fait que les actions souscrites ou les parts attribuées ne sont que partiellement libérées ;

b) La circonstance que les actions n'ont pas été délivrées, ce qui a lieu pour les actions d'apport, ou même créées, ce qui a lieu pour les mêmes actions lorsque la société veut éviter d'en payer le droit de timbre pendant le temps légal où elles doivent rester à la souche ;

c) Le fait que l'associé attributaire des actions ou parts, les a immédiatement négociées ou cédées, sans fraude.

Par contre, l'attribution d'actions à un apporteur chargé de les vendre, pour en garder le montant ; la cession frauduleuse que fait de ses actions un associé, à l'instant même où il les reçoit, le rachat que fait une société d'une partie de ses actions, dans un temps très voisin de leur émission, sont autant d'événements suspects qui tendent à masquer des dissimulations ou à déguiser un passif occulte. Dans ces différents cas, en effet, la contre-valeur figurée en actions ou parts, n'est qu'un paiement provisoire, en monnaie de fraude, qui doit faire place à une contre-valeur exempte de risques : obligations, argent, par exemple. Dès lors, la preuve étant faite par la régie que derrière l'écran de la fraude, un passif a été payé, une mutation réalisée, le droit proportionnel est exigi-

(1) Jugement du Tribunal de la Seine du 16 décembre 1912. R. P. 12.889.

ble sur le montant de l'avantage retiré ou réellement stipulé. Ainsi, il a été jugé récemment que la cession de ses droits sociaux, consentie par un associé à un autre, le jour même de la formation d'une société, dissimule en réalité la vente de l'immeuble apporté en société par le cédant, lorsque l'entrée en jouissance des droits cédés est fixée à une date antérieure à la constitution de la société et qu'une partie du prix est déclarée avoir été payée antérieurement... et que par suite il était dû un droit de mutation au lieu du droit de cession de parts (Jugement du tribunal de la Seine du 16 mars 1914, R. E. art. 6059).

Ajoutons que la personne de l'attributaire est sans influence sur la perception. Ainsi, il arrive très fréquemment qu'une société en nom collectif ou en commandite simple apportent tout leur actif à une société anonyme en formation, moyennant l'attribution de titres de la nouvelle société, soit divisément à chaque associé, soit indivisément, à tous les anciens associés. La nature divise ou indivise de l'attribution a son influence au point de vue de l'exigibilité du droit de partage de 0 fr. 50 sans décimes (Saint-Etienne, 30 octobre 1901, R. E. 2879 ; Cambrai, 25 juin 1903, R. E. 3388), elle n'en a aucune sur celle du droit d'apport, qui reste celui de un franc.

Terminons en disant que ce droit d'apport, à l'inverse de celui de transcription, est divisible, suit les natures d'apports et s'applique à due concurrence aux apports purs et simples inclus dans des apports onéreux.

2° Cas. — L'apport est stipulé payable en obligations.

L'obligation est une créance contre la société, donnant droit à un intérêt fixe et prédéterminé. La conséquence est que l'attribution d'obligations à un apporteur est un paiement avec cette particularité que pour chaque obligataire, il s'étend sur une durée indéterminée ; dès lors la contre-valeur, ne dépendant ni du succès ni de l'insuccès de l'entreprise, représente un véritable prix et devient passible du droit de vente mobilière ou immobilière selon la nature de l'objet mis en société. Quant au montant de ce prix, il est représenté non par la valeur d'émission des obligations, mais bien par leur valeur de remboursement (solution 3 décembre 1894, *Revue pratique*, 3.913.)

3° Cas. — L'apport est rémunéré en sommes d'argent.

Nous sommes dans ce cas, en présence d'un apport à titre onéreux au premier chef, donnant ouverture au droit proportionnel selon la nature du contrat dérivé. Ainsi la rémunération stipulée en sommes sera considéré tantôt comme un prix de vente, tantôt

comme un prix de bail, tantôt comme le prix d'un marché quelconque selon l'objet composant l'apport. Nous examinerons successivement ces trois éventualités qui reviennent le plus souvent dans les statuts de société.

a) *La rémunération est un prix de vente pour le tout.*

L'Administration et les tribunaux considèrent depuis longtemps que l'apport devient une vente, lorsque le prix en est stipulé payable à l'apporteur S. 55.1.378 (1); S. 69.1.279 (2); S. 78.1.130 (3). Tous ces arrêts affirment l'existence d'une vente, sans la démontrer, mais ce serait s'attarder inutilement que de critiquer cette manière de voir ; au point de vue fiscal, les choses se passent encore comme s'il y avait une vente véritable, cela suffit pour justifier la perception. Ainsi que nous le verrons, lorsque nous étudierons la liquidation du droit proportionnel, ce droit est celui de 7 % sans décimes sur les mutations immobilières, de 2 % ou de 0 fr. 50 sur les mutations mobilières, suivant des distinctions que nous examinerons.

Aucune difficulté ne se présente lorsque le prix est payé ou stipulé payable à l'apporteur lui-même. Il faut et il suffit pour donner ouverture au droit de mutation, que les conventions ne laissent aucun doute sur la nature, l'objet, l'exigibilité de la contre-valeur. La qualification donnée par les parties à leurs accords est d'ailleurs sans influence sur la perception. Qualifié pur et simple, un apport n'en sera pas moins passible du droit de vente, s'il résulte des dispositions expresses du contrat, ou de leur rapprochement, qu'une contre-valeur exempte du risque social a été stipulée au profit de l'apporteur. (Inst. 2.142, § 4.) Mais bien souvent des stipulations affectent le paiement ou l'entourent de modalités ; il y a lieu d'en connaître les influences et les effets sur l'exigibilité du droit proportionnel. De règle générale le droit proportionnel est exigible, dès que l'apport a directement ou indirectement fait l'objet d'un prix : peu importe la personne de qui émane le paiement, société, associé ou tiers ;

Peu importe aussi la personne qui reçoit, apporteur, coassocié ou tiers, l'effet du paiement étant libératoire à l'égard de l'apporteur, cela équivaut à un avantage définitif, passible du droit proportionnel.

Peu importe la date du paiement, dès l'instant où l'engagement est ferme et non conditionnel, il y a lieu à perception ; ainsi il a été jugé que lorsqu'un fonds de commerce apporté en société par un

(1) Cassation civile, 20 mars 1855.

(2) *id.* 15 mars 1869.

(3) *id.* 14 janvier 1878.

coassocié est stipulé payable, moitié comptant, moitié à la dissolution de la société, le droit de 2 % est immédiatement exigible sur le tout.

Peu importe le mode de paiement ; qu'il s'effectue par un prélèvement sur les frais généraux ou par la création d'un compte d'amortissement, qu'il s'effectue par la réalisation d'une partie de l'actif ou par un prélèvement sur les premiers fonds versés, dans tous ces cas, la contre-valeur est soustraite aux risques de l'entreprise et dès lors donne ouverture au droit proportionnel.

Est sans influence sur l'exigibilité du droit de mutation la réserve stipulée au profit de l'apporteur, qu'il pourra reprendre sa mise par priorité ; la réserve, aux termes de laquelle la société ou l'associé qui ont payé le prix, pourront prélever sur le fonds social, l'équivalent du prix payé. Il importe peu encore que le paiement ait lieu directement ou au moyen d'une subrogation ou d'une délégation. Par contre, il faut que la contre-valeur ne soit pas aléatoire, et elle le serait, si son existence ou son versement dépendaient d'une condition suspensive ; elle le serait si elle devait être fournie au moyen de bénéfices à réaliser ou à obtenir d'une participation quelconque.

Il faut de plus que les mouvements de fonds qui s'opèrent entre la société, les associés et les tiers, se rattachent directement à l'apport, que les fonds encaissés, la libération opérée soient l'exécution d'une convention dont l'apport constitue un des éléments. A défaut de précision à cet égard, les parties seraient fondées à prétendre que les versements opérés, les sommes déboursées, le sont à titre de prêt ou d'ouverture de crédit et comme tels passibles des droits de 1 franc ou de 0 fr. 50 afférents à ces natures d'opérations. En somme l'apport à titre onéreux ne se présume point, c'est à la régie à établir en se fondant sur les dispositions statutaires, sur les actes ou écrits émanés des parties, que les mouvements de fonds s'analysent au point de vue fiscal, en des obligations ou libérations emportant mutation.

Toutefois, il faut remarquer que la stipulation d'un prix ne donne ouverture au droit proportionnel de mutation que dans la mesure voulue par les parties. Ainsi, il est fait apport à une société, d'un immeuble grevé de charges hypothécaires, avec cette double stipulation que l'immeuble n'est transmis que jusqu'à concurrence de sa partie libre et que la société désintéressera les créanciers inscrits sauf son recours contre l'apporteur. Dans ce cas, il doit être perçu le droit de mutation immobilière sur la valeur transmise, et celui d'obligation sur la valeur réservée. Le tribunal de Nantes, le 20 juin 1860 en a ainsi jugé. R.P. 1.342. C'est une nouvelle application de ce principe de la divisibilité de l'apport au point de vue fiscal, nous allons en trouver une autre très importante dans la section suivante.

b) *Stipulation de paiement du passif.*

Nous le savons : dans la mesure où le passif de l'apport est supporté par un autre que l'apporteur, le droit de un franc cesse d'être exigible. Le plus souvent, le paiement du passif a lieu en matière hypothécaire ou de privilèges, mais on peut l'imaginer dans les cas suivants : paiement des annuités en retard d'un brevet d'invention, paiement d'une redevance pour prix d'une concession, paiement des effets souscrits par une société absorbée. Dans ces différentes hypothèses, la libération de l'apport équivaut à un paiement partiel, la somme versée devient un prix de vente, un prix de bail, etc. Il y a donc lieu d'appliquer ici *mutatis mutandis* les règles énoncées à la section précédente concernant les modalités du paiement. Ajoutons que la simple déclaration faite par un apporteur que son apport est grevé d'un passif déterminé, ne suffit point à rendre exigible le droit proportionnel de mutation. Ainsi, il a été jugé par le tribunal de Lille le 27 décembre 1913 (Répertoire du Notariat et de l'Enregistrement, 1916, page 367), que la disposition d'un acte de société en commandite simple, portant que l'apport de l'un des associés, consistant en un fonds de commerce, est grevé d'un passif déterminé dont le paiement est garanti par un nantissement sur le fonds apporté, ne saurait être considérée comme constitutive d'un apport onéreux, dès lors que les statuts ne mettent ni expressément, ni tacitement, ce passif à la charge de la société et que dans le cas où celle-ci l'acquitterait à raison de la détention du fonds, elle aurait toujours son recours contre le débiteur.

Inversement, la déclaration faite par un associé apporteur d'un fonds de commerce ou d'une façon plus générale, apporteur d'un bien quelconque — que certains biens compris dans l'apport sont réservés pour l'acquit du passif ou bien qu'une somme sera ultérieurement versée pour la libération de l'apport, est sans influence sur la perception du droit de mutation, dès l'instant où la régie a, au moyen des livres de commerce ou des inventaires établi que le passif de l'apport était devenu un passif social (solution 26 mars 1875, Haute-Loire.)

Avant d'en terminer avec cette section, nous devons dire quelques mots des deux éventualités suivantes :

Influence de l'article 7 de la loi du 17 mars 1909, et influence de la stipulation de mandat sur le paiement du passif.

1° L'article 7 de la loi du 17 mars 1909 dispose ainsi : « Dans la quinzaine de la publication de l'acte de société contenant apport d'un fonds de commerce, tout créancier non inscrit de l'associé qui a fait l'apport fera connaître au greffier du tribunal de commerce

où le dépôt de l'acte a eu lieu sa qualité de créancier et la somme qui lui est due... Si le fonds est apporté dans une société déjà formée, les créanciers non inscrits de l'associé auquel le fonds appartenait, feront la déclaration au greffe du tribunal de commerce de la situation du fonds, dans la quinzaine de la publication de l'acte constatant l'apport. A défaut par les coassociés ou l'un d'eux de former dans la quinzaine suivante une demande en annulation de la société ou de l'apport, ou si l'annulation n'en est pas prononcée, la société est tenue solidairement avec le débiteur principal au paiement du passif déclaré dans le délai ci-dessus et justifié. »

La société est donc légalement tenue du paiement du passif, à la condition bien entendu qu'aucune disposition particulière n'ait réglé la condition de ce passif, et que les créanciers aient dans les délais impartis effectué la déclaration prescrite. Dès lors, rigoureusement, dans la mesure du passif déclaré et justifié, nous devrions nous trouver en face non plus d'un apport pur et simple, mais d'un apport onéreux par la détermination de la loi.

Nous ne pensons cependant pas que par le jeu de l'article 7, l'apport originairement pur et simple devienne à titre onéreux.

La société sans doute est tenue solidairement avec l'associé du paiement du passif, mais dans les rapports de la société et de l'associé, cette responsabilité nous paraît tenir plutôt du cautionnement ; d'ailleurs, si la société, poursuivie ou même en dehors de toutes poursuites, acquitte le passif, elle le fait en qualité de tiers détenteur, pour le compte de l'associé débiteur. La régie devrait donc démontrer pour justifier sa perception d'un droit de mutation, que la société a pris l'engagement de libérer l'apport ou qu'elle a renoncé à toute action récursoire contre l'associé.

L'article 7 ne constitue donc pas, à notre sens, une exception aux règles précitées.

2° Mandat de payer le passif. — Cette éventualité se présente surtout en cas de fusion de sociétés. Par l'effet des règles fiscales que nous connaissons, il y a lieu à perception du droit de un franc sur l'apport de l'actif, et à des droits de mutation variables sur le paiement du passif de la société absorbée. Pour échapper à cette seconde perception, fort onéreuse, lorsque la société absorbée comprend un important actif immobilier, balancé par un lourd passif, les traités de fusion ont imaginé la combinaison suivante. On met en liquidation la société absorbée et l'on constitue la société absorbante liquidateur avec mandat de réaliser l'actif, d'éteindre le passif pour le compte de la première. Cette stipulation a toujours été considérée comme suspecte de fraude par la régie, qui a décidé et fait jugé que le contrat de fusion intervenu dans ces conditions entre les deux sociétés renfermait une cession caractérisée et don-

nait, en conséquence, ouverture au droit de mutation. Jugement du tribunal de Bar-le-Duc du 22 février 1899. R.E. 2.031 ; J.E. 25.678. C'est encore là, une nouvelle application de cet axiome de droit fiscal, que ni les déclarations, ni les qualifications émanées des parties ne lient l'enregistrement.

B. — *Bail.*

La jouissance de biens meubles ou immeubles peut également, nous le savons, faire l'objet d'un apport en société, par suite tout comme l'apport en pleine propriété, elle peut comporter des modalités ou être accompagné de stipulations diverses. Nous nous bornerons à faire quelques rapides applications des principes précédemment développés. Ainsi : L'apport d'un bail reste pur et simple lorsque la rémunération stipulée au profit de l'apporteur est payable sur les bénéfices sociaux. R.P. 6.314 ; lorsque la rémunération prévue au profit de cet apporteur, quoique ferme, est compensée par l'attribution aux autres associés d'avantages ou de contre-valeurs équivalents. R.P. 3.975. Les droits des associés ne sont, en effet, nullement modifiés par ces espèces de rétablissements statutaires.

Par contre, l'apport deviendrait à titre onéreux si : 1° l'apporteur recevait une rémunération indépendante de la réalisation de bénéfices. D. 95.1.503 (1), sans qu'il y ait lieu de distinguer l'objet du bail, immeuble, meubles, fonds de commerce, brevets, licences, ou de tenir compte d'une clause réservant à l'apporteur le droit de vendre le bien par lui apporté en jouissance. D. 71.1.18 et 20 (2).

La stipulation que le loyer sera payé à un tiers est sans influence également sur la nature de l'apport. On a essayé d'établir que cette clause étant la condition directe et immédiate de l'apport, constituait une disposition dépendante, échappant comme telle à tout droit spécial. Mais en vain, car par l'effet de la convention, la société est substituée à l'apporteur dans l'exécution du bail ; or, cette substitution n'est nullement la disposition dépendante exemptée d'un droit spécial par l'article 10 de la loi de frimaire.

Rappelons que c'est la même solution qui a prévalu en matière de prix de vente ou de passif payés à un tiers en l'acquit de l'associé apporteur ; il eût été illogique de décider autrement ici.

Il est parfois très difficile de distinguer la nature du contrat dérivé des stipulations des parties. Ainsi en est-il dans le cas où un associé apportant son usine, avec matériel et installations diverses, est crédité du montant de cet apport et débité pour dépréciation d'une certaine somme.

(1) Arrêt de cassation du 14 juin 1895.

(2) Cassation, 18 janvier 1871 (2 arrêts).

En présence de cette situation, les tribunaux ont décidé que cette somme représentant la dépréciation, constituait la contre-partie des frais de réfection du matériel et des bâtiments de l'usine et correspondait à un supplément du prix de location de cette usine. Par suite, seul le droit de bail eût pu être perçu s'il y avait eu versement effectif d'espèces par la société, par contre le droit de vente eût été exigible si la somme payée pour amortissement représentait un prix de vente.

Ajoutons que serait au surplus, exigible, dans tous les cas précédents, le droit d'obligation de 1 %, si un prix indépendant de cession de bail était stipulé au profit de l'apporteur.

C. — *Marchés.*

Parmi les contrats accessoires qui se greffent sur les actes de société, celui qui revient le plus souvent, est le contrat de marché. Ce contrat affecte les deux formes suivantes : 1° les marchés dont le louage d'industrie est l'objet principal, assujettis au droit de un franc % (art. 69, § 3 n° 1, L. de frimaire) liquidé sur le montant exprimé ou à évaluer des avantages stipulés au profit de celui qui loue son temps, ses talents ou son industrie.

2° Les marchés qui ont pour objet principal la fourniture ou la livraison de biens mobiliers, assujettis au droit de 2 % sur le prix exprimé augmenté des charges (art. 69, § 5, n° 1, L. de frimaire). Ainsi l'engagement pris par un associé d'exécuter certains travaux déterminés pour le compte de la société, en l'absence de toute rémunération, autre que celle, éventuelle, attachée à sa qualité d'associé, donne ouverture au droit d'apport en société de un franc sans décimes, et non à celui de un franc avec décimes qui frapperait l'apport à titre onéreux. Cassation, 8 mars 1842, Inst. 1.675, § 7. Ajoutons que la loi du 29 juin 1918, qui a élevé le droit d'apport à un franc, a très sensiblement réduit l'intérêt de la distinction en cette matière, des deux espèces d'apports purs et simples ou onéreux.

Par contre, l'engagement que prendrait un associé apporteur de terminer, pour un prix fixé par les statuts, des travaux en cours ; l'engagement que prendrait un tiers d'exécuter certains travaux aux lieu et place de l'apporteur qui recevra une rémunération fixe, font dégénérer l'apport en un apport à titre onéreux. Pour tout ce qui concerne le paiement lui-même, ses conditions, ses modalités, sa quotité, il n'y a qu'à appliquer ici, les règles précédemment indiquées. Toutefois, parmi les marchés louages ou baux d'industrie auxquels donne lieu la constitution de la société, il s'en trouve un d'une importance particulière ; c'est celui qui intervient entre la société elle-même et le gérant associé. Nous le mentionnerons ici pour ordre seulement, car ainsi que nous l'allons voir, sous le

chapitre « Exceptions », il est l'objet de règles particulières.

Quant aux conventions de marchés-ventes, elles donnent ouverture au droit d'apport de 1 % ou au droit de 2 %, selon que la contre-valeur à fournir dépend ou non de la réalisation de bénéfices. Si les fournitures faites à la société, les denrées livrées, en l'exécution du marché passé, font l'objet d'un règlement spécial, nul doute que le droit de 2 % ne soit exigible (voir pour ces sortes de marchés, ceux passés entre les associations sucrières et leurs membres fournisseurs. Cassation civile, 14 janvier 1878, D. 78.1.104 ; S. 78.1.150. Peu importe que le prix soit ou non fixé dans le marché, attendu qu'il est admis, surtout en matière commerciale que la vente peut être faite moyennant un prix à déterminer, d'après des données dès à présent convenues.

SECTION II. — EXCEPTIONS

Les développements précédents nous ont montré comment un apport pur et simple, devenait à titre onéreux, sous l'influence de certaines stipulations. Les principes dégagés ne sont cependant point absolus, nous allons, dans les lignes suivantes, étudier des cas où malgré la stipulation d'un avantage au profit d'un ou plusieurs associés, l'apport conserve son caractère pur et simple et bénéficie d'un enregistrement au tarif réduit.

a) *Apport de biens indivis.*

Comme son nom l'indique, il est fait par des associés, qui par l'effet d'une succession, d'une communauté ou plus généralement d'une masse de biens non partagés ou acquis conjointement se trouvent dans l'indivision entre eux. Disons dès maintenant, pour éviter des redites que cet apport indivis, peut affecter les formes les plus diverses, il a la même étendue que l'apport lui-même, sauf, cependant qu'on ne saurait le concevoir s'appliquant aux apports où le nom, la personnalité, le crédit commercial reposent sur une tête déterminée. Les développements qui suivent, ne distinguent donc point la nature juridique du bien indivis apporté, ni d'ailleurs l'origine de l'indivision.

Voilà des copropriétaires qui apportent en société des biens qui leur appartiennent indivisément, avec cette stipulation que la société paiera soit le prix encore dû de ces biens, soit une dette qui les grève ; l'application des règles connues, conduirait en pareil cas à la perception d'un droit proportionnel de vente sur le prix payé ou le passif acquitté ; dans l'hypothèse qui nous occupe, il n'en est rien, aucun droit de mutation n'est dû, mais seulement celui de un franc % sur le montant de l'apport indivis. C'est en ceci que

consiste l'exception. Elle demande pour sa réalisation les trois conditions suivantes : 1° Identité de personnes entre les anciens copropriétaires ou l'ancienne société et les membres de la nouvelle société (1). Il s'agit bien entendu d'une identité purement juridique. Si par l'effet d'une dévolution successorale ou d'une cession de part, de nouveaux associés ont été substitués aux anciens, il n'y a aucun doute que l'exemption fiscale survit à ces changements.

2° Identité d'intérêts et droits pour chaque associé dans l'ancienne et la nouvelle société. Ainsi le droit proportionnel de mutation, de bail, de marché, d'obligation, deviendraient exigibles au cas d'adjonction de nouveaux membres dans la société ou de répartition nouvelle soit des chances sociales, soit des dettes communes, entre les anciens indivisaires.

En effet, le motif du tarif réduit, dans la situation particulière que nous définissons résulte de cette circonstance que la constitution de la nouvelle société « ne modifie ni activement, ni passivement, les engagements préexistants des associés à l'égard de leur vendeur (ou de leurs créanciers), ni les droits de chacun d'eux dans la copropriété de leur apport, que par conséquent, elle n'a pas eu pour but, ni pour résultat de créer un avantage particulier au profit de l'un ou l'autre des associés sur l'actif social, ni de soustraire aucune partie de l'apport aux chances aléatoires de la société. »

Mais dans quelles sociétés peut se présenter cette identité nécessaire d'intérêts et de droits ? Nous l'allons voir dans les lignes suivantes qui constitueront précisément l'examen de la troisième condition plus haut annoncée.

3° Nécessité d'une société de personnes. — La Cour de cassation s'est prononcée sur cette exigence dans deux arrêts rendus le premier, le 28 décembre 1870 et le second, le 29 mai 1883. D. 71. 1.89 ; D. 84.1.242. Dans ces deux arrêts, la Cour n'a fait bénéficier du tarif réduit que des sociétés en nom collectif, mais dans un arrêt du 21 juillet 1884, elle a soumis au droit proportionnel de mutation l'apport de son actif social par une société en dissolution à une société anonyme exclusivement composée du personnel de l'ancienne société. D. 85.1.109. Cet arrêt est ainsi motivé :

« Attendu qu'il importe peu que la société d'Hautmont ait été constituée avec une partie de l'avoir de la société de Sambre-et-Meuse et avec le même personnel, qu'il suffit pour l'exigibilité du droit proportionnel qu'il y ait eu comme dans l'espèce transmission de biens meubles et immeubles, à la charge de payer le passif d'une société, personne morale dissoute à une autre société constitutive

(1) Tribunal de la Seine du 5 février 1892. D. 93.2.257.

d'une autre personne morale, chacune de ces deux sociétés ayant des conditions d'existence propres et différentes ». Cette exception aux règles du droit commun en matière d'apport, ainsi limitée aux sociétés de personnes n'a pas été sans soulever de très vives critiques dans le camp des auteurs. (V. Dictionnaire des droits d'enregistrement, 4^e édition, v^o société n^o 490, par M. Garnier) ; M. Wahl (Reg. fiscal des valeurs mobilières n^o 200, note 4.) On lui a reproché d'être tout à fait arbitraire, de négliger sans raison, dans les sociétés anonymes, l'élément personnel, qui à certains égards, constitution de la société, responsabilité, est cependant prépondérant. Jugement précité du tribunal de la Seine D. 93.2.257.

A un point de vue plus général, ces mêmes auteurs se sont élevés contre le principe même de l'exemption admis par la Cour de Cassation, pour cette raison qu'il méconnaît la personnalité juridique de la société, qui est absolument indépendante de celle des associés et dont on devrait tenir compte au point de vue qui nous occupe, sans distinguer la forme de la société ou la situation antérieure de la propriété des apports.

Ajoutons que l'Administration, sans avoir officiellement adhéré à cette importante restriction au droit commun des apports, se comporte en réalité comme l'ayant adopté (Solution 10 mars 1894, Meuse.)

b) *Traitement du gérant associé.*

Lorsqu'un gérant, un directeur, associés, apportent leur industrie, leurs connaissances à une société et reçoivent en rémunération des actions d'apports, des parts de fondateurs ou d'intérêts, aucune difficulté ne s'élève, nous nous trouvons en présence d'un apport pur et simple, passible du seul droit de 1 % sur les apports en société.

Aucune difficulté non plus, lorsque le gérant ou le directeur non associés reçoivent un traitement fixe, dans ce cas, il n'y a ni associé, ni apport, il y a un contrat de bail d'industrie sujet au droit de 1 franc % plus les décimes, spécial à cette nature de contrat. Mais où la question devient délicate et controversée, c'est lorsque la gestion est confiée à un associé moyennant un traitement fixe, ou un prélèvement déterminé sur le fonds social, indépendamment de tout bénéfice. Examinée à la lumière des règles indiquées plus haut et qui nous ont maintes fois dicté nos solutions, cette stipulation de rémunération fixe et non aléatoire, devrait faire dégénérer l'apport d'industrie en apport à titre onéreux ; la jurisprudence depuis longtemps, cependant, en a décidé tout autrement. Arrêt du 29 novembre 1869, Inst. 2.456. Arrêt du 17 août 1870, Inst. 2.414, § 7. Ces arrêts décident : « Que la clause de l'acte

de société qui attribue la gérance à l'un ou à plusieurs des associés a moins pour effet de leur donner un droit que de l'enlever aux autres ; qu'il suit de là que la rétribution qui est allouée aux associés gérants, en cette qualité à son principe, non dans un louage de services distincts des obligations sociales qui leur incombent et des droits qui leur appartiennent, mais dans les services que les gérants rendent à la société en leur qualité d'associés et à raison de cette même qualité ; qu'il importe peu que l'allocation soit fixe et doive être prélevée sur l'actif avant tout partage de bénéfices, ce prélèvement n'enlevant pas leur qualité d'associés aux gérants, qui restent comme associés tenus des pertes et des dettes sociales et ne changeant pas dès lors, la nature de leur fonctions ; qu'il suit de ce qui précède que les clauses d'un acte de société relatives au traitement des gérants constituent des dispositions dépendantes affranchies d'un droit particulier. »

Cette manière d'analyser les obligations des associés nous paraît fort contestable. Sans doute chaque associé a un droit personnel de gérer qu'il tient de sa qualité même d'associé, mais cette aptitude légale à gérer ne lui confère aucun droit à un traitement de gestion. La contre-valeur retirée par l'associé-gérant n'a pas sa source juridique dans le contrat de société lui-même, elle n'en dérive point nécessairement, dès lors la stipulation qui la fixe ne saurait avoir le caractère de disposition dépendante. L'associé gérant exerce un mandat d'une nature particulière et le cumul sur sa tête de cette double qualité d'associé et de mandataire est impuissante à tenir en échec l'application des principes indiqués plus haut. Ainsi la jurisprudence se montre dans cette question moins sévère que les auteurs, elle étend même le bénéfice de sa bienveillante interprétation :

1° Au cogérant, que s'adjoit conformément aux statuts le gérant d'une société en nom collectif, moyennant un traitement fixe.

2° A l'associé-liquidateur qui règle les comptes sociaux moyennant une rémunération déterminée. Ajoutons que dans tous les cas, le bénéfice s'étend aux accessoires du traitement, indemnités diverses, frais de toute nature exposés dans l'intérêt social.

Nous en avons fini avec cette importante question des apports purs et simples et des apports à titre onéreux. A part les exceptions dont il vient d'être parlé, nous avons constaté que l'existence et la quotité d'une contre-valeur fournie directement ou indirectement à l'associé apporteur était la condition et la mesure de la transformation en apport onéreux d'un apport pur et simple. Le rédacteur de statuts combine ses dispositions, la régie appuie ses prétentions et les tribunaux motivent leurs jugements sous l'empire de cette fondamentale distinction. Les lignes qui vont suivre nous en montreront le puissant intérêt pratique.

CHAPITRE III

Liquidation des Droits exigibles sur les Apports à titre onéreux

Lorsque par l'effet d'une déclaration formelle des parties ou par l'effet des stipulations, insérées au pacte social, l'apport est ou devient à titre onéreux, il y a lieu, nous le savons, de percevoir un droit proportionnel qui varie avec la nature des biens apportés, qui deviennent en réalité des biens vendus, des biens loués, des sommes prêtées, etc.

Il n'y aurait pas de difficultés si les biens compris dans l'apport étaient tous de même nature et étaient l'objet d'un apport homogène. Mais très souvent l'apport est complexe, il comprend un immeuble et un fonds de commerce, un immeuble et des meubles, des meubles et des créances, le fonds de commerce lui-même comprend des éléments divers. A l'occasion d'un apport unique, il y aura donc lieu à perception de droits variables. Il peut arriver aussi que l'apport ne soit ou ne devienne à titre onéreux que pour partie, nouvelle difficulté, car il s'agit alors de déterminer quels biens composeront l'apport onéreux, ou pour parler un langage plus fiscal, de régler l'imputation des droits exigibles. Ces deux questions ainsi annoncées, nous allons exposer, sans trop nous y attarder, les solutions qu'elles ont reçues soit de l'Administration, soit des tribunaux.

SECTION I

A. — L'apport onéreux ne comprend qu'une nature de biens.

Le droit est exigible à due concurrence selon la nature du bien transmis, sauf lorsque l'apport consiste en numéraire ou en valeurs assimilées auquel cas aucun droit n'est dû, l'apport étant en quelque sorte réputé pur et simple, sauf encore lorsque l'apport consiste en actions ou valeurs soumises à la taxe annuelle de transmission

en vertu de la loi du 23 juin 1857 (Sol. 23 mars 1892, Var.) Par suite seront passibles du droit de 1 % plus les décimes : 1° L'apport onéreux d'effets négociables lorsque la cession a lieu par un mode autre que l'endossement. Dans ce cas, ce n'est pas l'article 70, § 3, n° 15 de la loi du 22 frimaire an VII, qui exempte du droit et même de la formalité d'enregistrement « les endossements et acquits de lettres de change », qui reçoit son application, mais bien les dispositions générales de l'article 69 § 3, n° 3 de la même loi. (Voir sur ce point un important arrêt dans le Journal des Sociétés 1905, page 133, qui a statué dans le sens indiqué.)

2° L'apport onéreux de créances, sur leur valeur nominale ainsi qu'il a été dit.

3° L'apport onéreux de sommes déposées en banques ou chez des particuliers.

Seront passibles du droit de 2 % plus les décimes :

1° L'apport onéreux de brevets d'invention, marques de fabrique, licences d'exploitation.

2° Les apports de concession de toutes natures, concessions d'eaux ordinaires ou thermales, de mines, concession de droits de place (sur ce dernier point, voir un jugement du tribunal de la Seine du 13 janvier 1906, R.E. 4.068, qui fait une très judicieuse application des principes énoncés.)

3° L'apport onéreux de meubles corporels, tel qu'un matériel d'usine non compris dans les immeubles par destination, détaché de l'usine par l'effet d'une convention exempte de fraude, ou réservé pour faire l'objet d'une cession ultérieure. Serait frappé du même droit de 2 francs comme constituant un complément d'apport, la cession ultérieure à la société, de marchandises dépendant d'un fonds déjà apporté à la même société. Dans ce dernier cas, la Régie avait pu établir au moyen des écritures sociales et du rapprochement des conventions intervenues, qu'il y avait bien eu en réalité cession de fonds de commerce, soumise au droit de mutation pour le tout, dans le délai de trois mois.

Seront passibles du droit de 7 % sans décimes :

1° L'apport onéreux d'immeubles par nature.

2° L'apport onéreux d'immeubles par destination. A l'égard de ces derniers, il a été décidé que le droit de 7 % est dû sur leur valeur, alors qu'ils n'en demeurent pas moins unis et incorporés à l'immeuble qui fait également partie du fonds social. Il importerait d'ailleurs peu que l'immeuble fasse l'objet d'un apport pur et simple et les immeubles par destination d'un apport onéreux. Le droit d'apport est divisible et d'autre part les conventions des

parties ne sauraient — surtout dans un but fiscal — modifier ni la nature des actes, ni le caractère des biens. Seine, 21 février 1879, J.E., 21.230.

Par contre, le droit de 2 % seulement est exigible, lorsqu'un associé apporteur d'une usine, vend à un coassocié ou à un tiers, le matériel d'exploitation, en stipulant que ce matériel ne restera dans les locaux que jusqu'à son déplacement prochain. Dans ce cas, la vente a fait cesser l'immobilisation du matériel, puisqu'elle l'a détaché de l'usine.

Disons pour terminer que ce serait le droit d'échange de 4 fr. 50 % sans décimes (art. 3, L. 22 avril 1905) qui serait exigible, dans le cas où l'apporteur recevrait en échange de l'immeuble par lui mis en société, un autre immeuble faisant ou non partie du fonds social. D'une façon générale, les tarifs divers des échanges s'appliqueront selon les circonstances.

B. — *L'apport onéreux comprend des biens de natures différentes.*

En principe le droit proportionnel est dû sur chaque nature de biens transmis, au taux réglé par les lois existantes. Ainsi l'apport onéreux de meubles et de créances est frappé des droits de 2 % ou de 1 % sur la valeur respective de chacune de ces espèces de biens, aucun texte n'autorisant ici, la perception du droit le plus élevé. Rappelons à ce sujet que les créances doivent figurer par leur valeur nominale (art. 14-2°, L. 22 frimaire, et que ni les parties, ni le fisc ne sauraient valablement les sous-évaluer ou surévaluer, en vue d'obtenir une imputation plus ou moins favorable. R.P. 7.809. .

De même est frappé du droit proportionnel d'après l'importance déclarée ou établie, l'apport onéreux comprenant une usine et les éléments d'un fonds de commerce : clientèle, approvisionnementnements, matières premières, marchandises neuves, etc. L'Administration et les tribunaux sont d'accord sur ce point : « Que le droit de 5,50 % (7 % actuellement) ne doit pas être perçu sur le prix d'un fonds de commerce vendu avec la maison dans laquelle ce fonds s'exploite, lors même que les objets qui le composent ne sont pas détaillés et estimés article par article, qu'il suffit que des prix distincts aient été stipulés pour l'immeuble et le fonds de commerce. Tribunal de Laon, 23 mars 1877, R.P. 4.724.

L'Administration, dans une solution du 26 août 1879, a étendu cette décision libérale, au cas précité d'apport mixte d'usine et de fonds de commerce.

En dehors de ces deux hypothèses, la loi fiscale devient plus sévère dans ses exigences et plus rigoureuse dans son mode de perception. Nous l'allons voir dans les deux paragraphes suivants :

1° *Apport onéreux d'un fonds de commerce.* — Lorsqu'un fonds

de commerce est mis en société moyennant un prix, cet apport vaut vente et par suite donne ouverture aux droits suivants :

a) Droit de mutation de 2 % sur la valeur du fonds proprement dit et du droit au bail ;

b) Droit de 0 fr. 50 sur le montant des marchandises, à la condition que soient observées les conditions spéciales de l'art. 7 de la loi du 28 février 1873, savoir la confection d'un état descriptif et estimatif. Remarquons que ce droit de 0 fr. 50, 0 fr. 625 avec les décimes, est inférieur à celui qui frapperait les mêmes marchandises apportées purement et simplement. Dans ce dernier cas, en effet, le droit serait de un franc, depuis la loi du 29 juin 1918. Dans l'hypothèse d'un apport de fonds, comprenant des marchandises pour une somme élevée, il y aurait donc un intérêt de tarif évident, à insérer une stipulation d'achat des marchandises par la société ;

c) Enfin, droit de 0 fr. 20 % sur le prix du bail qui serait cédé avec le fonds.

2° *Apport onéreux de meubles et immeubles.* — Cette matière est régie par l'article 9 de la loi du 22 frimaire an VII, qui décide que le droit est exigible sur le tout, au taux réglé pour les immeubles, à moins qu'il ne soit stipulé un prix distinct pour les meubles, et que ceux-ci ne soient désignés et estimés article par article dans le contrat ou dans un acte concomitant (inventaire, état descriptif, etc.), auquel l'acte de société se réfère expressément.

L'Administration et la jurisprudence sont invariablement fixées en ce sens (Valenciennes, 7 mai 1884, R. P. 6425 ; Lyon, 11 novembre 1892, R. E. 238 ; Cassation, 24 avril 1893. Inst. 2842, § 10.)

En somme, l'apport en société est très rarement homogène et dans les cas où il peut l'être, sous l'influence de stipulations diverses, il se décompose fiscalement, il se dédouble en apport pur et simple et en apport onéreux, d'où dualité de droits et tarifs.

SECTION II

Lorsque l'apport est mixte ou s'analyse en différents éléments, il n'y a plus dualité de droits ou tarifs, mais bien pluralité, d'où la question de savoir, dans les deux cas, sur quels biens doit porter le droit proportionnel, ou en d'autres termes, comment doit se faire l'imputation. L'exemple suivant va nous montrer tout l'intérêt de cette question : Il est fait apport par un associé, d'un fonds de commerce évalué 800.000 francs, d'un matériel estimé 100.000 francs, de marchandises régulièrement décrites et estimées à 200.000 francs, et de créances évaluées 100.000 francs. En échange de cet apport,

il est attribué à l'apporteur des actions jusqu'à concurrence d'une somme de 800.00 francs et il lui est versé 400.000 francs en espèces. Ces conventions constituent un véritable apport avec soulte, et l'on a pu songer, légitimement à leur étendre l'Instruction 342, sur les soultes de partage, aux termes de laquelle l'imputation doit se faire de la manière la plus favorable aux parties. Dans l'exemple précédent les droits eussent porté seulement sur les 200.000 francs de marchandises, à raison de 0 fr. 50 %, sur les 100.000 francs de créances, à raison de 1 %, et sur 100.000 francs à 2 % (le tout sauf les décimes). Mais l'Administration n'admet pas l'extension de l'Inst. 342 à la présente situation, elle décide qu'en l'absence de toute indication particulière, les droits exigibles doivent frapper proportionnellement les biens de chaque nature composant l'apport à titre onéreux. D'après la régie, il sera donc perçu un droit de 2 % sur 300.000 francs (fonds et matériel), 1 % sur 33.333 fr. 33 (créances) et 0 fr. 50 sur 66.666 fr. 66 (marchandises), ainsi que cela résulte de la valeur comparée des éléments du fonds et de la somme payée.

Cependant, la régie n'applique ce mode de liquidation du droit qu'en l'absence de toute déclaration des parties. Celles-ci ont la faculté de dire dans l'acte quels sont, parmi les biens apportés, ceux qui doivent être considérés comme vendus. Il va de soi, que seront déclarés comme vendus ou transmis les biens soumis au plus faible droit de mutation. Ainsi, dans l'hypothèse précédente, il y aura intérêt à faire porter la vente sur les marchandises, puis sur les créances, et enfin à due concurrence, sur les autres éléments. L'attribution d'actions, rémunérera donc la partie de l'actif soumise au droit de mutation le plus élevé. Dans cette mesure l'apport restera pur et simple, passible du seul droit de un franc sur les apports. *A fortiori*, il y aurait lieu de faire porter l'attribution d'actions sur les immeubles; s'il en était compris dans l'apport, pour la même raison, il y aurait intérêt à déclarer comme transmis à titre onéreux, les apports soumis à des droits fixes, comme les marchés commerciaux, les rétrocessions de concession de chemin de fer d'intérêt local ou de tramways (Sol. 30 juillet 1894, R. E. 1022). Ajoutons que cette déclaration peut être faite même après l'enregistrement, pour rectifier une perception que les parties ont trouvé excessive (Seine, 4 décembre 1891, R. E. 36), et que le bénéfice de cette imputation faite par les parties peut être étendu aux stipulations concernant le paiement du passif de l'apport.

Nous en avons fini avec l'étude des droits que la régie est appelée à percevoir sur les statuts eux-mêmes, c'est-à-dire au moment de la constitution de la société. Nous avons vu que seuls les apports purs et simples, bénéficiaient de l'enregistrement au tarif réduit de 1 %, et que la stipulation d'une contre-valeur exempte des risques sociaux donnait ouverture à des droits variables. Mais il ne faudrait

pas croire que l'enregistrement des statuts effectué, les droits liquidés et payés, la société ait réglé tous ses comptes avec le fisc. Les associés peuvent ne pas avoir rempli tout leur devoir fiscal, l'Administration ne manquera pas, tôt ou tard, de le leur rappeler.

Soit par l'effet de dissimulations véritables, d'ententes frauduleuses, soit par le moyen d'artifices de rédaction, des fondateurs de mauvaise foi, des associés retors ou simplement habiles, arrivent à tromper le fisc, sur le caractère des conventions sociales, ou la nature vraie des apports. Au cours de ce travail nous nous sommes expliqués sur ces différentes éventualités, nous n'en parlerons donc ici que pour mémoire.

Parfois aussi, par l'effet de la condition suspensive insérée au pacte social, le droit n'est pas perçu sur les statuts eux-mêmes, enfin toute une série d'événements voulus ou non se réalisent, entraînant tantôt l'augmentation d'un droit déjà perçu, tantôt la perception d'un droit différé.

Mais le fisc n'est point pour autant désarmé, il veille avec une sollicitude intéressée sur la vie des sociétés, et sa vigilance en arrêt le met sur la piste de la fraude ou la trace des oublis.

Nous le voyons donc ; à côté des apports onéreux déclarés ou démontrés lors de la constitution de la société, il y a des apports statutairement purs et simples qui au cours de la société deviennent des apports à titre onéreux. La deuxième partie de ce travail aura précisément pour objet ces transformations d'apports et les conséquences qui en découlent.

DEUXIÈME PARTIE

DES TRANSFORMATIONS ET MOUVEMENTS D'APPORTS au cours de la Société

Cette deuxième partie pourrait être considérée comme une annexe de la première, car, en réalité, nous aurons ici à faire application, dans des circonstances particulières, des règles précédemment étudiées, mais nous croyons préférable, pour des raisons d'unité, d'ordre et de symétrie, de grouper dans cette partie des situations très voisines les unes des autres et qui d'ailleurs, en raison de leur importance pratique, méritent d'être traitées à part.

Nous étudierons successivement les transformations d'apports résultant : du paiement déguisé de l'apport, du paiement déguisé du passif, des transmissions occultes des apports. Il y aura lieu aussi d'examiner les mouvements d'apports qui se produisent en cas de transformation, de fusion, de prorogation de sociétés.

CHAPITRE PREMIER

A. PAIEMENT DÉGUISÉ DE L'APPORT

Il y a paiement déguisé de l'apport :

1° Lorsqu'une personne quelconque, associé ou tiers, est l'attributaire réel des actions ou des parts délivrées à l'apporteur. L'Administration présume dans ce cas que l'apporteur ostensible a reçu le prix de son apport. L'inscription sur les registres de la société, d'actions ou parts, au nom de l'apporteur ne vaut que comme présomption d'attributions au point de vue fiscal ; et la régie qui est un tiers est admise à prouver que l'attribution est un trompe-l'œil et masque une opération à titre onéreux sujette à des droits élevés ;

2° Lorsque l'associé attributaire d'actions en échange de sa mise les cède soit à une personne, soit à un syndicat, à une époque très voisine de la constitution de la société. Cette cession immédiate des actions, nous l'avons vu plus haut, laisse présumer une fraude dont le résultat se traduit pour les parties par l'économie de la différence entre le droit de mutation et celui de cession d'actions (0 fr. 90 sans décimes) (Lille, 7 février 1879, J. E. 22042) ;

3° Lorsque la société rachète à un apporteur en nature, ses actions d'apports peu après sa constitution, au moyen de fonds provenant d'une émission d'obligations par exemple. Le fait de la fraude doit, bien entendu, être établi par l'enregistrement, et la seule stipulation statutaire qu'il sera émis des obligations ne saurait dispenser la régie d'une preuve formelle ;

4° Lorsque le paiement de l'apport par la société ou un tiers s'est réalisé par l'arrivée de la condition.

Par l'effet des cessions conditionnelles de parts, facultatives ou obligatoires, il arrive qu'un associé, au cours de la société, devient propriétaire de l'apport de ses coassociés décédés, ou devenus simples commanditaires ou même étrangers à la société.

Lorsque les clauses de cession n'emportent pas vente immédiate, la condition suspensive s'oppose à toute perception actuelle des

droits, mais sa réalisation les rend exigibles au tarif en vigueur au jour du contrat.

Il s'est opéré par l'arrivée de la condition, une mutation d'apports, soumise, s'il y a lieu, à une déclaration dans les délais, mais en tous cas passibles d'un droit de mutation d'après la nature et la quotité de l'apport transmis.

Cette éventualité se présente encore en matière d'égalisation d'apports, mais d'une façon partielle. Ainsi, lorsqu'il est déclaré dans les statuts que l'associé qui a le moins apporté sera, après paiement de la différence, propriétaire de la moitié de l'actif social, nul doute que le droit de vente ne devienne exigible dans la mesure du paiement effectué ;

5° Il y a encore transformation de l'apport originairement pur et simple en apport onéreux, lorsque au cours de la société, il a été payé avec des deniers sociaux, le prix d'un apport toujours dû. Il nous semble cependant qu'aucun droit — sauf peut-être celui d'obligation de sommes — ne serait dû, si la société qui paie en l'acquit de l'apporteur se réservait expressément son recours contre celui-ci.

Dans tous les cas, la liquidation des droits devra se faire d'après les règles et les distinctions exposées plus haut.

b) Paiement déguisé du passif.

1° Il arrive le plus souvent, que l'associé apporteur, individu ou société, prennent l'engagement de payer le passif qui grève leur apport ; s'il est fait parfois mention des dettes à la charge de l'apport, c'est pour les exclure aussitôt de l'apport, ou en préconstituer une preuve, pour le cas où la société viendrait à les payer.

Il est parfois stipulé aussi que le paiement du passif par l'associé apporteur ou la société sera conditionnel. Si l'associé libère lui-même son apport, rembourse les créanciers inscrits ou les créanciers nantis, l'apport n'a jamais cessé d'être pur et simple ; il n'y a donc pas à revenir sur la perception primitive, régulière et définitive. Mais par suite de la mauvaise foi de l'apporteur, de sa situation obérée, il arrive que la société paie le passif de l'apport.

Dans ce cas, il s'opère une transformation de l'apport pur et simple en apport onéreux, et ce, dans la mesure où la société a payé, en l'acquit de l'associé défaillant.

Il n'y a pas d'ailleurs à distinguer les circonstances qui ont accompagné le paiement ; qu'il soit volontaire, qu'il intervienne après une procédure de purge, ou l'ouverture d'un ordre, il opère à due concurrence, conversion d'apport. Mais si la société se réservait son recours contre l'associé défaillant ou récalcitrant, le seul droit de 1 % pour avances, pourrait à la rigueur être exigible. Toutefois, si au cas de poursuites expropriatives, la société était déclarée

adjudicataire des biens composant l'apport, nous considérons que le droit de vente serait exigible, en vertu des principes énoncés dans notre introduction. En effet, l'apport n'étant point translatif, ne saurait constituer un titre d'acquisition ; le procès-verbal d'adjudication seul emporte mutation, et par suite, donne ouverture au droit proportionnel ;

2° Il arrive aussi qu'un associé stipule de la société qu'elle acquittera une partie du passif de l'apport. Lors de l'enregistrement des statuts, il y a perception du droit proportionnel, sur cette transformation statutaire de l'apport, mais comme dans l'hypothèse précédente il peut se faire que la société paie ou ait à payer le complément du passif, le droit proportionnel s'étendra donc à cette portion du passif acquitté. Cassation 14 novembre 1893 (D. 94.1.190).

c) *Transmissions occultes des valeurs d'apports.*

Pour échapper au paiement du droit de mutation, du droit de cession de part ou du droit de partage, un ou plusieurs associés abandonnent parfois tout ou partie de leur apport à leurs coassociés. Ces cessions d'apport qui se produisent surtout en matière de fonds de commerce et de marchandises, ne restent pas longtemps ignorées de l'Administration. Des événements, postérieurs à la mutation secrète ne tardent pas à la révéler à la régie. Ce sont le paiement de la patente, de la taxe sur le chiffre d'affaires, ou d'autres taxes ; ce sont encore l'apport du fonds à une autre société, dans des proportions autres que celles figurant dans un précédent apport, ou enfin une mention involontaire de cette mutation dans une délibération d'une assemblée générale.

L'Administration pourra, en outre, corroborer ces présomptions par l'usage qu'elle peut faire de son droit de communication à l'égard des sociétés par actions.

La preuve étant ainsi faite d'une transmission occulte et rémunérée, l'enregistrement est fondé à réclamer le paiement du droit proportionnel sur le montant de la valeur transmise (Chartres, 8 juillet 1903, R. E. 3505).

Tels sont les cas les plus fréquents de transformation d'apports au cours de la société. Nous avons raisonné dans l'hypothèse d'apports en pleine propriété, mais les solutions seraient les mêmes s'il s'agissait d'apports d'une autre nature, seuls les tarifs changeraient.

Un apport pur et simple de bail à loyer, de bail d'industrie, de concession, de marchés commerciaux deviendrait pareillement à titre onéreux s'il était déclaré ou établi que la société a pris à sa charge et payé des loyers, des mémoires, des annuités, des prix ou commissions autres que ceux prévus aux statuts. En résumé, dans tous les cas envisagés de transformation d'apport, le premier

effet est de rendre exigible un droit proportionnel variable sur le prix payé ou le passif acquitté. Mais en fait, les choses sont plus compliquées et plus... onéreuses pour les parties, ainsi que nous l'allons voir.

1^{re} Cas. — La transformation a été déclarée.

Dans ce cas, les parties s'étant conformées aux articles 4 de la loi du 27 ventôse an IX et 14 de la loi du 23 août 1871, elles sont redevables au fisc du seul droit proportionnel, selon la quotité et la nature du bien transmis ou de la valeur aliénée. Il y a lieu, croyons-nous, de déduire des droits devenus exigibles, ceux qui ont pu être originairement perçus sur l'enregistrement des statuts, au tarif de 1 %.

Cette imputation nous paraît être la conséquence logique de la théorie exposée et adoptée de la mutation niée. Dans cette théorie, en effet, le droit devenu exigible peut être considéré comme une sorte de complément de droit, frappant définitivement un bien dont la condition fiscale était jusqu'alors indéterminée.

2^e Cas. — La transformation n'a pas été déclarée.

La condition suspensive dont dépendait une mutation, s'est réalisée, ou un apport ou une portion du passif à sa charge ont été payés ou acquittés au profit d'un associé. Il a été décidé par la régie (Sol. 20 août 1887, Cher) et jugé par les tribunaux (Cassation, 6 mars 1872, Sirey 72.1.246) que la réalisation de la condition, oblige les parties à acquitter spontanément le droit proportionnel dans le délai imparti par la loi pour le paiement des droits de cette nature (S. 91.1.485) (1). Dans l'hypothèse présente, les parties n'ayant déclaré, ni la mutation réalisée, ni les paiements effectués, seront assujetties à verser :

1° Le droit proportionnel, sur l'opération devenue définitive par l'arrivée de la condition, ou la réalité d'un paiement libératoire ;

2° Un droit en sus en vertu de l'article 14 de la loi du 23 août 1871 (Lyon, 16 avril 1886, R. P. 6690).

Ainsi décidé, dans une espèce, où un associé s'étant réservé la faculté de réaliser son apport, en un fonds de commerce, ou en numéraire, il avait été établi ultérieurement par la régie qu'il avait fourni le fonds de commerce à charge par la société de payer une partie du prix de ce fonds à des tiers (Sol. précitée du 20 août 1881). Une exacte et rigoureuse interprétation fiscale de la présente situation devrait amener à conclure à l'existence d'une dissimu-

(1) Cassation (req.), 10 décembre 1890.

lation passible, aux termes de l'article 12 de la loi du 23 août 1871, de l'amende du quart. L'Administration cependant décide que l'amende du quart n'est pas due dans cette hypothèse, et elle se borne à exiger les droits en sus de mutation secrète quand l'apport onéreux, portant sur un immeuble ou un fonds de commerce, n'a pas été déclaré dans le délai légal, ou quand l'apport, réellement pur et simple à l'origine, et transformé au cours de la société en apport à titre onéreux, n'a pas fait l'objet d'une déclaration dans les délais (Seine, 3 novembre 1900, R. E. 2820). Quant au délai pendant lequel l'enregistrement pourra poursuivre le recouvrement des droits devenus exigibles, il est fixé par l'alinéa 3 de l'article unique de la loi du 31 janvier 1914, abrogeant l'article 61 de la loi du 22 frimaire an VII. Il dispose ainsi :

« L'action en recouvrement des droits est soumise d'une manière générale à la prescription biennale, mais cette prescription ne court qu'à compter du jour de l'enregistrement d'un acte ou autre document ou d'une déclaration qui révéleraient suffisamment l'exigibilité de ces droits, sans qu'il soit nécessaire de recourir à des recherches ultérieures. »

Par conséquent, tant que la régie n'est pas en mesure de percevoir les droits exigibles, la prescription trentenaire seule est applicable à l'exclusion de la prescription biennale. Et elle ne serait pas en mesure de percevoir, sur un acte ou une déclaration qui ne constitueraient qu'un commencement de preuve, ou qui mettraient seulement le fisc sur la trace des opérations intervenues. Ainsi, l'attribution de parts inégales à la dissolution de la société à des associés qui avaient fait des apports égaux, ne saurait constituer, ni la preuve, ni le commencement de preuve qu'il a été payé une somme quelconque en l'acquit de l'un d'eux. Même solution dans le cas de cession conditionnelle facultative ou de clause d'égalisation d'apports, les droits ne sauraient être perçus que sur l'acte ultérieur ou l'acte de dissolution constatant la réalisation de la mutation et du paiement.

Par contre, lorsqu'une cession de part sociale est réalisée par le décès d'un associé, le droit auquel peut donner lieu la mutation qui s'opère est atteint par la prescription, s'il n'est pas exigé par la Régie dans les deux ans de l'enregistrement de l'inventaire ou de la liquidation intervenue entre les héritiers de l'associé décédé et qui rappelle la clause de cession conditionnelle stipulée au contrat de société. Et cette prescription court à partir du jour de l'acte qui constate l'option des associés survivants. Cassation, 18 décembre 1899. Toutefois il a été jugé : Cass. req. 21 avril 1898 que si l'option est constatée par un exploit et que le droit n'ait pas été perçu sur cet exploit, la Régie peut réparer cette omission en le percevant sur un acte confirmatif présenté à la formalité dans les deux ans.

Quand il y a lieu à une évaluation des biens ainsi transmis,

nous pensons avec le tribunal de la Seine que le paiement des droits sur l'évaluation provisoire ne fait pas courir la prescription biennale (Seine, 10 nov. 1904 ; R. E. 3756. On ne saurait en effet, faire dépendre la perception des droits, ni de la vigilance intéressée, ni de l'inertie calculée des redevables.

En résumé, il y a donc lieu de déclarer à l'enregistrement, dans les délais impartis par les lois, toutes les transformations d'apports purs et simples en apports onéreux, au fur et à mesure de leur réalisation. C'est une obligation fiscale bien souvent perdue de vue par les gérants ou administrateurs de société. Mais, soit spontanément, par l'effet de ses investigations patientes et minutieuses, soit à l'occasion de l'enregistrement d'actes de natures diverses, le fisc relève l'omission ou l'oubli commis. On ne saurait donc surveiller de trop près les effets fiscaux des mouvements de fonds ou valeurs ; qui au cours de la vie sociale s'opèrent entre les apporteurs en nature et la société.

CHAPITRE II

Quels droits peuvent être perçus à l'occasion des transformation, fusion, prorogation de société

Sous l'influence des facteurs les plus variés, les sociétés sont amenées à des changements dans leur activité, à des modifications de leur champ d'action, les uns et les autres plus ou moins profonds et plus ou moins radicaux. Par l'effet d'une prospérité inattendue, ou de revers commerciaux répétés, par l'effet d'une expérience économique ou financière pleine de promesses, ou au contraire ruineuse, les sociétés accroissent leur influence, créent ou développent des moyens d'action nouveaux, des branches nouvelles d'exploitation ou bien alors défaits par leurs concurrentes, elles se laissent absorber par elles.

Il y a selon les cas, transformation, conversion ou fusion de sociétés. Il peut y avoir aussi prorogation lorsque la société venue à son expiration, se prolonge dans l'avenir et poursuit une nouvelle carrière.

Que devient le pacte primitif, dans ces hypothèses ? Survit-il aux modifications dont il devient l'objet ou disparaît-il devant la naissance d'une société nouvelle ? La question, autant au point de vue fiscal qu'au point de vue civil est du plus haut intérêt. En effet, si l'on décide que les changements apportés à la société primitive, quelque graves qu'ils soient, ne sont que de simples actes de complément (sauf le cas de prorogation ou d'augmentation de capital), il n'y aura lieu qu'à la perception du droit fixe, si l'on décide au contraire qu'une nouvelle société est issue des transformations survenues, tout le droit des apports étudié ci-dessus reprend son empire et règle la condition fiscale des biens apportés. Ce modeste travail ayant un caractère strictement fiscal, nous ne nous attarderons pas à la discussion des situations controversées ; nous

présenterons dans une espèce de tableau d'ensemble, les solutions de l'Administration et les décisions jurisprudentielles avec leurs conséquences logiques.

Nous examinerons successivement les modifications ou transformations affectant le pacte primitif, puis la fusion et la prorogation des sociétés.

A. — MODIFICATIONS ET TRANSFORMATIONS

a) *Affectant le personnel social.*

Dans les sociétés de capitaux, la personne des actionnaires, des fondateurs ou des administrateurs est indifférente à la formation et au fonctionnement de la société, en ce sens que la considération de personne n'a point été dans l'esprit des associés, la cause économique de leurs engagements. Les mutations les plus fréquentes peuvent donc se produire dans le personnel en quelque sorte, interchangeable, de ces sociétés, sans que leur nature en soit aucunement affectée.

Dans les sociétés de personnes, au contraire, la considération qui s'attache au nom, au crédit, à l'expérience d'un ou plusieurs associés, est prépondérante dans la formation et le fonctionnement de la société. Les tribunaux, pour des scrupules juridiques, et l'Administration, pour des raisons fiscales ont pendant longtemps considéré que tout changement, non prévu par les statuts dans le personnel des sociétés de personnes entraînait la dissolution de la société primitive et la création d'un nouvel être moral sujet aux droits d'apport. Ainsi récemment encore, la Cour de Cassation (Cass. civ., 2 août 1909, R. E. 4865) et la Régie ont décidé que le décès ou la retraite d'un associé non prévue dans les statuts avaient pour effet de dissoudre la société et de donner ouverture au droit de 0 fr. 20 (actuellement un franc), sur les apports faits à la nouvelle société.

Devant la résistance des tribunaux et les critiques des auteurs, la Cour de Cassation et la Régie ont modifié leur manière de voir et ne considèrent, le décès ou la retraite d'un associé comme emportant dissolution qu'autant que la société, qui ne comprenait que deux associés, se poursuit entre le survivant et les ayants droit du prédécédé. V. Jug. du tribunal de Rouen du 28 février 1889, R. P., 7247.

Dans le même ordre d'idées, la Cour de Cassation a jugé que « lorsqu'une société en nom collectif a été formée entre deux associés, la cession que l'un d'eux fait de sa part à son coassocié et à des tiers entraîne si elle n'a pas été prévue par les statuts, la dissolution

de la société, et est passible du droit de mutation sur la part du cédant dans les biens composant l'actif social. »

Mais en dehors de ces deux cas, la Cour de Cassation admet la rupture relative du lien social et décide qu'en cas d'exclusion, de décès ou de retraite d'un associé, la société subsiste entre les associés restants ou les représentants du prédécédé. Un arrêt récent de la Cour de Cassation (Cass. civ. 16 décembre 1918. Répertoire du notariat et de l'enregistrement, 1919, page 139), vient même de réduire à néant, ces deux derniers cas en décidant que lorsqu'une société en nom collectif a été formée entre deux associés, la cession que l'un d'eux fait de sa part à son coassocié et à des tiers que celui-ci s'adjoint, n'entraîne pas la dissolution de la société et n'est assujettie qu'au droit de cession de part sociale. Le seul droit fixe est donc exigible, et éventuellement, les droits de partage, de cession de part ou de mutation selon les importantes distinctions que nous verrons plus loin. Nous ne saurions que nous réjouir d'une décision aussi libérale, qui vient arrêter à point, les excès d'une fiscalité croissante. Sans doute les droits du fisc doivent être respectés, mais la Cour de Cassation a le mérite de comprendre que l'important accroissement des tarifs de perception, doit avoir pour corollaire nécessaire une interprétation plus bienveillante des modifications apportées aux statuts.

Quant à l'adjonction de nouveaux associés par voie d'adhésion prévue ou non par les statuts, ou par tout autre moyen, la Cour de Cassation et l'Administration la considèrent comme sans effet sur l'existence de la société. Arrêts des 7 mars 1866 et 29 décembre 1868. Tribunal de Lille du 29 juin 1894, même tribunal, 20 juillet 1899, R. E. 2456. Solution 16 janvier 1896, Nord. Dans ces cas, il pourra être dû un droit d'apport si l'adhésion comporte une augmentation du capital ou un droit de cession de part sociale, s'il y a substitution du nouvel associé à l'ancien.

b) Modifications et transformations affectant l'objet de la société.

La loi du 22 novembre 1913 qui a augmenté les pouvoirs des assemblées générales extraordinaires, a donné un certain intérêt pratique à cette question, seulement la plupart des statuts de société prévoyant les modifications à l'objet de la société, en définitive la création d'un nouvel être moral consécutif à un changement d'objet social, se présentera rarement dans la pratique. En fait il y aura société nouvelle, lorsque les modifications, même prévues, affecteront à la fois, la transformation des opérations de l'entreprise, le changement de ses conditions d'administration, sa dénomination, etc. Dans les cas, au contraire où les modifications apportées n'affecteront ni la nature, ni le but, ni la durée de la société, il n'y aura que des actes de complément, sujets au droit fixe.

c) *Modifications et transformations affectant le Capital social.*

La seule augmentation du capital social à quelque moment qu'elle se produise ou sous quelque forme qu'elle se réalise (création d'actions, conversion d'obligations en actions) n'entraîne pas la dissolution de la société. Toutefois, s'ajoutant à d'autres modifications importantes du pacte social, elle peut devenir un des facteurs de la transformation.

Le droit de 1 % sur les apports est donc exigible seulement sur les apports complémentaires, constatés dans l'acte présenté à l'enregistrement, ou établis par l'Administration. Ainsi nul doute que le droit de 1 franc ne soit exigible dans le cas où chaque associé s'étant engagé à laisser dans la caisse sociale sa part de bénéfices à titre d'augmentation d'apports, la Régie a ultérieurement démontré la réalisation de cette augmentation d'apports.

La question de savoir si les mouvements de fonds de la société aux associés et inversement sont l'effet des dispositions statutaires ou des contrats d'apports est d'ailleurs toute de fait au point de vue fiscal. Toute augmentation des moyens financiers de la société n'est pas nécessairement le résultat d'un apport complémentaire. Elle peut provenir d'un prêt fait à la société pour élargir ou assainir sa trésorerie, d'un compte courant libre ou obligé, de la réalisation d'une ouverture de crédit. Dans chaque hypothèse, la perception du droit d'apport est subordonnée à la preuve que les versements sont faits à titre d'apports. Lyon, 23 mai 1849, J. E. 14773-2. Lyon, 15 janvier 1872. Solution Lyon, 3 avril 1879.

Le droit est dû, non sur le montant nominal de l'augmentation, mais le montant réel, c'est-à-dire que si l'émission d'actions est faite avec une prime, celle-ci entrant effectivement dans l'actif social, est passible du droit de 1 %.

Par contre, le droit ne serait pas dû sur l'augmentation du capital, effectué à la suite d'appels de fonds. Les versements de fonds, la libération des actions étant l'exécution d'un pacte sur lequel les droits ont été intégralement perçus à l'origine, ne sauraient donner ouverture à aucun nouveau droit d'apport.

Nous n'insisterons pas davantage ; l'augmentation de capital n'est autre chose qu'un nouvel apport soumis en tous points aux règles précédemment énoncées.

Quant à la réduction du capital social, elle est considérée aujourd'hui comme n'entraînant aucunement l'extinction de l'être moral. Les opérations, règlements, auxquels elle donne lieu, donnent ouverture à des droits de cession de parts, de mutation ou de partage, suivant des distinctions, dont nous nous entretiendrons bientôt.

d) *Modifications et transformations affectant la forme de la société.*

D'après l'opinion la plus répandue, il y a lieu de se référer aux statuts pour savoir si la transformation d'une société d'un type déterminé en un type différent, entraîne la création d'un être moral nouveau. Est-elle prévue par les statuts, la transformation n'est qu'un acte de complément, dans le cas contraire, il y a conversion et naissance d'un être moral nouveau.

1° *Transformation prévue par les statuts.* — Il n'y a pas, avons-nous dit, conversion, ajoutons que la nature de la société transformée est sans intérêt. Que la société ait été de personnes ou de capitaux, en nom collectif ou anonyme et soit devenue de l'un ou l'autre type, cela importe peu ; dans tous les cas, l'ancienne société se survit dans une forme nouvelle. Pour une transformation de société en commandite par actions en société anonyme, V. R. P. 8278.

Pour une transformation d'une commandite simple en commandite par actions ou inversement. S. 63.2.184.

Pour une transformation d'une commandite simple en société anonyme, J. E. 25260.

Pour une transformation d'une société en nom collectif en société anonyme, tribunal de Laon, 1^{er} avril 1912.

Pour une transformation d'une commandite simple en société en nom collectif, Hanoï, 31 décembre 1905, R. E. 4271.

Toutefois, il est jugé et reconnu que, même prévu par les statuts, la transformation entraîne la création d'un être moral nouveau, si elle s'accompagne de changements importants. Ainsi dans une espèce où la transformation d'une société en nom collectif en une société anonyme avait comporté un déplacement du siège social et un changement d'objet, il a été jugé par le tribunal de la Seine qu'un être moral nouveau était sorti de ces modifications. Jug. du 4 déc. 1891, R. E. 36.

Ajoutons qu'aux transformations prévues par les statuts, il y a lieu d'assimiler, au point de vue qui nous occupe, les transformations prévues par les lois (articles 19, 46 et 47 de la loi du 24 juillet 1867, article 7, dernier alinéa de la loi du 1^{er} août 1893, ce dernier sur la transformation en société commerciale en commandite ou anonyme, des sociétés civiles de toutes formes.

2° *Transformation non prévue par les statuts.* — Dans ce cas il y a création d'une société nouvelle, lorsque les modifications apportées à l'ancienne la font dégénérer en un type nouveau, en une nature de société tout autre que la société primitive. Ainsi emportent la naissance d'un être moral nouveau et donnent par suite ouverture au droit de 1 % sur les apports : la conversion d'une

société anonyme en commandite simple. Cassation, 11 avril 1905, R. E. 3840.

La transformation d'une société en nom collectif en une société anonyme ou en commandite par actions ou inversement (Seine, 4 déc. 1891, R. E. 36. Solution 20 septembre 1893, Rhône.)

Dans ces deux cas, il y a altération dans son essence même, de la société initiale, dont les bases mêmes, soit qu'elles concernent la création, le fonctionnement ou les responsabilités sont totalement changées.

Mais les transformations peuvent ne point affecter aussi profondément la société primitive. Ainsi une société en commandite par actions peut se transformer en société anonyme, une société en nom collectif peut se transformer en commandite simple et inversement. Dans le premier cas, la société ne cesse pas d'être une société de capitaux et dans le second, elle reste une société de personnes. Nous pensons que de pareilles transformations, à la condition que par ailleurs, elles ne comportent ni augmentation de capital importante, ni changement de but, n'emportent pas substitution d'une société à une autre. C'est dans cet esprit, qu'ont été prises des solutions par la Régie, et rendues de nombreuses décisions judiciaires. Ainsi il a été décidé que la conversion d'une société en nom collectif en société en commandite simple n'a pas pour effet de modifier l'être moral primitif, lorsque les anciens associés demeurent en leur qualité de gérants de la nouvelle société, indéfiniment responsable envers les tiers (Sol. 6 avril 1897, Répertoire pratique du notariat et de l'enregistrement, n° 9779) ; de même lorsque la transformation a lieu par suite de la retraite d'un associé qui devient simple commanditaire, il n'y a pas dissolution de société et le droit de formation de société nouvelle n'est pas exigible (Seine, 1^{er} juillet 1899, Répertoire du notariat et de l'enregistrement, n° 11103).

Il a été jugé également que la transformation d'une société en nom collectif en société en commandite simple avec augmentation du capital social, ne constitue pas la création d'une société nouvelle et ne rend le droit de 0 fr. 20 (actuellement 1 %) exigible que sur l'augmentation du capital, tribunal de Reims, 14 mars 1905. Tribunal de Remiremont du 25 janvier 1900. Rép. du notariat et de l'enregistrement, n°s 14667 et 11869. En résumé, l'Administration aussi bien que la jurisprudence, sont entrées dans une voie très libérale d'interprétation des actes modificatifs du pacte social. Les cas où elles maintiennent leur sévérité fiscale vont de plus en plus en se raréfiant. Elles s'attachent moins strictement, moins rigoureusement, aux stipulations, aux prévisions statutaires, même si elles autorisent les plus larges transformations et les plus profonds changements. Quant à nous, nous considérons cette manière de voir et de

juger comme très conforme aux règles fiscales et à un intérêt économique bien entendu. Il ne faut point, sous le prétexte qu'elles ont été prévues par les statuts, autoriser les transformations les plus radicales et les plus étendues. L'Administration qui a la charge de faire rentrer les impôts, a le droit de vérifier et d'analyser les actes qu'on lui soumet, et d'opposer à une formule statutaire de style, la réalité des changements ou des modifications altérant l'essence même du pacte social. Un intérêt économique bien entendu, commande aussi de s'abstenir de toute perception, dans l'hypothèse de transformations non prévues, n'affectant qu'extérieurement le pacte primitif. Très rationnelles, nous paraissent les décisions autorisant sans perception d'un nouveau droit d'apport, les transformations de sociétés en nom collectif, en commandite simple ou inversement. Il ne faut point entraver l'initiative ou l'activité commerciale par des taxations aussi lourdes qu'arbitraires, et c'est par ce qu'elles ne contredisent pas ces nécessités économiques que les solutions ou décisions précédentes nous donnent satisfaction.

B. — FUSION

La fusion de sociétés se réalise le plus souvent sous la forme de l'absorption par une société qui survit, d'une ou plusieurs sociétés qui disparaissent. L'opération s'analyse en définitive par un apport en société. Cet apport a lieu dans les conditions les plus variables, avant ou après toute liquidation, moyennant un prix fixé à forfait ou à déterminer après apurement des comptes et règlement du passif de la société absorbée. L'étendue de la matière imposable et les tarifs eux-mêmes dépendront des clauses insérées au contrat de fusion. Les règles plus haut développées tant sur les apports purs et simples que sur les apports à titre onéreux, trouveront ici une ample matière à s'appliquer, car il est rare, en effet, que les contrats de fusion ne comportent pas des reprises de biens variés et des stipulations diverses sur le paiement du passif.

C. PROROGATION

Une société qui se proroge est en réalité une nouvelle société ou plus exactement, la même société qui, arrivée à son terme, se reconstitue et renaît. Dès lors, il est naturel que le législateur, ait dans l'article 1^{er}, n° 1 de la loi du 28 février 1872, nommément soumis à l'ancien droit gradué les actes de prorogation de société. Ces actes sont donc actuellement soumis au droit de 1 % sur les apports en société, à la condition toutefois, que l'enregistrement soit mis en présence d'un acte contenant une décision expresse ou tacite de prorogation. Une prorogation purement verbale ne saurait donner ouverture au droit de 1 % (Solution 28 juin 1886). Il a été

jugé en conséquence, que lorsqu'une société civile dissoute, par le décès d'un associé a été prorogée verbalement par les représentants de cet associé et l'associé survivant, sans être mise en liquidation, la cession ultérieure de parts sociales est passible, non du droit de cession d'actions, mais du droit de vente, d'après la nature des biens formant l'actif commun. Tribunal de Constantine, 21 décembre 1911.

Tribunal de la Seine, du 19 février 1913, Répertoire pratique du notariat et de l'enregistrement, 1914, page 202.

Calcul du droit proportionnel de 1 %. — La loi du 28 février 1872 décide que la quotité du droit d'enregistrement est déterminée sur les actes de formation et de prorogation des sociétés par le montant total des apports mobiliers et immobiliers, déduction faite du passif.

La discussion n'a pas tardé à s'ouvrir sur la définition du mot « apports » et l'extension qu'il convenait de lui donner. Les uns ont soutenu que ce mot « apports » devait être pris au pied de la lettre et que pour la liquidation des droits dus à l'occasion de la prorogation, il n'y avait qu'à se reporter à l'acte constitutif de la société, qui mentionnait le chiffre des apports. Cette opinion distingue donc nettement le capital social qui est la somme des apports du fonds social qui comprend les apports et les acquêts sociaux. La loi ne parlant que des apports, exclut donc par préterition les acquisitions faites par la société. Les soumettre au droit d'apport, conclut-on, serait procéder contrairement à toutes les règles d'interprétation fiscale. Soissons, 10 juillet 1901. R. E. 2786. Cette explication nous paraît beaucoup trop littérale. La loi parle d'apports, mais elle ne précise pas de quels apports il s'agit. Une société qui se proroge, avons-nous dit, est en réalité une société nouvelle, ou si l'on préfère une société ancienne qui, sur le point de disparaître, s'est revivifiée, reconstituée par l'accomplissement de certaines formalités. Par l'effet d'une sorte de fiction, on peut à bon droit, juridiquement et fiscalement, considérer la prorogation comme opérant une véritable novation. Dès lors, le mot « apports » prend une très légitime extension et englobe outre les valeurs mises en commun au jour de la constitution de la société et encore subsistantes, les acquêts sociaux, les valeurs de toute natures, de toute origine, composant l'actif social net, au jour de l'acte de prorogation. Seine, 29 janvier 1904. R. E. 3650.

La Cour de Cassation est également fixée dans ce sens.

« Le droit de prorogation de 0 fr. 20, dit-elle, doit être assis en cas de prorogation de société sur la valeur de tous les biens composant le patrimoine social au jour de la prorogation. Cassation civile, 11 avril 1905, Journal des Sociétés, 1906, page 11. Cassation requête, 22 octobre 1907. R. E. 4460.

Ajoutons que ce droit de prorogation, actuellement de 1 fr. % est exigible même sur la fraction non appelée du capital social. Cass. 1^{er} juin 1908, R. E. 4648, et qu'il doit être calculé sur la valeur des apports au jour de l'acte de prorogation.

L'estimation déclarée par les associés, n'est d'ailleurs pas souveraine. A l'époque de la prorogation, la Régie a souvent entre les mains des documents qui n'existaient pas au moment de la constitution de la société, tels ceux contenant des évaluations d'inventaire, ou des cessions de parts. Elle ne manque pas de s'en servir à l'occasion, témoin ce jugement du tribunal d'Avesnes, du 18 février 1910, R. E. 5042, où il est décidé « Qu'en cas de prorogation de société en nom collectif le droit de 0 fr. 20 % est perçu sur la valeur de l'actif net en prenant pour base le prix d'une cession de part sociale, consentie à une époque contemporaine de la prorogation plutôt que les énonciations du bilan. »

Avec cette deuxième partie de notre travail, nous avons vu un nouvel aspect de la taxation des apports, la taxation d'après des résultats ou des réalisations. Nous avons vu comment l'Administration et les tribunaux s'appuyant non sur des formules statutaires, mais sur des événements précis, faisaient rentrer dans la fiscalité des actes ou des conventions combinés dans un but de fraude, ou même simplement réalisés en dehors de toute fraude. Mais le circuit fiscal des apports directs ou indirects, purs et simples ou onéreux n'est point encore terminé. Les sociétés, surtout les sociétés de personnes ne sont point d'essence perpétuelle ; tôt ou tard elles disparaissent, leur rôle terminé, leur objet épuisé, leur but atteint. Il y aura donc lieu à liquider la société, à rassembler tous les éléments d'actif, apports ou acquêts sociaux, et à les répartir entre les ayants droit après paiement du passif.

L'apport — il ne s'agit ici que de lui — va donc à nouveau constituer un élément de conventions, de règlements, il va constituer un élément du partage et devenir l'objet d'attributions. Le suivre dans cette dernière phase est le complément logique et indispensable des développements qui précèdent.

TROISIÈME PARTIE

LIQUIDATION ET ATTRIBUTION DES APPORTS

Considérations Générales

Depuis le jour où il entre dans le patrimoine social, l'apport est l'objet de stipulations de toutes natures et il subit le contre-coup des clauses les plus diverses. Ces stipulations ou clauses, qu'elles soient expresses ou tacites, insérées aux statuts ou réalisées au cours de la société, entraînent les conséquences fiscales les plus variées et parfois les plus imprévues. Mais il arrive un jour où en vertu des statuts ou de toute autre décision prise par les associés ou la justice, la société se dissout, se liquide et meurt. A ce moment, il y a lieu à des règlements de comptes, à des classements d'intérêts ou de droits ; les accords ou les décisions qui les contiennent, sont inscrits dans cet acte final qu'on appelle le partage.

Les opérations qu'il comporte ne sauraient laisser le fisc indifférent, d'abord parce qu'il est un acte, qui bien que n'emportant pas mutation, n'en est pas moins soumis à des droits spéciaux, ensuite parce que le plus souvent à travers l'écheveau parfois volontairement embrouillé de ses dispositions, le partage couvre de véritables transmissions, aliénations, auxquelles les apports sont fatalement mêlés.

Etudier parmi les multiples clauses ou stipulations qu'il renferme, celles qui sont relatives aux apports, à leur attribution, à leur dévolution, les analyser au regard de la loi fiscale et en tirer les conséquences qu'elle comporte au point de vue de la perception des droits, telle va être désormais notre objectif.

La masse partageable comprend : les apports purs et simples, les apports à titre onéreux ou qui le sont devenus et les acquêts sociaux.

Il n'y a aucune difficulté particulière de perception sur les deux dernières catégories de biens ; apports à titre onéreux qui sont ou deviennent de véritables acquêts sociaux et acquêts sociaux proprement dits sont soumis au seul droit de partage de 0 fr. 50 % sans décimes (loi du 22 frimaire an VII, art. 68, § 3, n° 2 et du 29 juin 1918), sauf bien entendu les cas de licitation faisant ou non cesser l'indivision, et d'adjudication donnant ouverture aux droits de 4 ou de 7 %.

Mais en ce qui concerne les apports purs et simples compris ou non compris dans la masse partageable, mais en réalité attribués à des associés ou licités ou adjugés à des tiers, l'on se heurte à des difficultés nombreuses relatives soit à l'exigibilité du droit soit à sa quotité.

Pour la clarté de notre exposé, nous diviserons nos développements en deux parties :

- 1° Attribution des biens apportés à l'apporteur ;
 - 2° Attribution des biens apportés à un autre que l'apporteur.
-

CHAPITRE PREMIER

L'Apport est attribué à l'Apporteur

a) Nous l'avons vu : l'apport pur et simple ne valant pas vente au point de vue fiscal, il ne saurait être question de perception d'un droit de mutation sur la disposition d'un partage attribuant l'apport à son apporteur. Les deux théories exposées plus haut, de la cession conditionnelle ou de la mutation niée, conduisent au point de vue qui nous occupe, au même résultat : la négation d'un droit de mutation.

Un droit de partage ne saurait davantage être dû sur l'apport pur et simple compris dans la masse partageable. En effet, ainsi que nous l'avons établi, l'apport n'est pas tombé dans l'indivision fiscale, s'il peut être compris dans l'actif partageable, c'est purement au point de vue de sa valeur, mais nullement au point de vue fiscal, on ne conçoit donc pas qu'il devienne passible du droit de partage.

Cependant, l'Administration a décidé et fait juger que le droit de 0 fr. 20 (actuellement 0 fr. 50 sans décimes) portait sur la masse totale des biens attribués, sans qu'il y ait lieu d'en excepter les biens apportés par un associé et repris par lui en nature. Solution 9 janvier 1875, J. E. 19691. Rép. périod., 4226.

M. Maguero critique ainsi cette solution (Traité alph. V^o société n^o 458 note : La solution du 9 janvier 1875 repose sur une pétition de principe manifeste, attendu qu'elle se fonde pour soutenir l'exigibilité du droit de partage sur ce que les apports font partie de la masse indivise au même titre que les acquêts. Or c'est là ce qu'il aurait fallu démontrer et ce qu'il était impossible de faire en présence de la théorie que l'Administration a dû imaginer pour justifier l'exigibilité du droit de vente, dans l'hypothèse où l'apport est attribué à un associé autre que son ancien propriétaire. Si donc il est admis conformément à cette théorie que l'apport ne vaut vente que sous condition suspensive et que l'apporteur n'a jamais cessé jusqu'aux opérations du partage d'être propriétaire de l'objet

qu'il a mis en société, il en résulte forcément, qu'à la dissolution, cet objet n'est pas entré dans la masse indivise, que les autres associés n'ont jamais eu sur lui un droit quelconque de copropriété et que par suite il n'a pu être réellement compris dans le partage : son attribution ne saurait dès lors donner ouverture au droit de partage. »

Malgré la force de cet argument, qui met l'Administration et la jurisprudence en présence d'une réelle inconséquence, elles n'en persistent pas moins à déclarer exigible le droit contesté de partage. V. en particulier un jugement du tribunal de la Seine du 13 novembre 1903. Journal des sociétés, 1905, page 138 ; S. 1906, 2.151, note de M. Wahl.

Ajoutons que cette perception sur une reprise qui s'opère *a domino*, paraît d'autant plus discutable que dans les cas fréquents de remboursements d'apports ou de retraits d'apports, effectués en nature, beaucoup de tribunaux déclarent que ces reprises ne donnent pas ouverture au droit de partage. Reims, 24 juillet 1901. R. E. 2898. Amiens, 30 déc. 1905, R. E. 4067.

Un jugement récent du tribunal de Toulouse (Répertoire du notariat et de l'enregistrement 1918, page 250. Garnier, répertoire art. 13438), décide très catégoriquement que l'acte constatant que des associés ont repris les valeurs par eux mises en société ne donne pas ouverture au droit de partage.

Le tribunal de la Seine s'était déjà prononcé contre la perception en pareille circonstance de tout droit de partage. On peut donc espérer, sur ce point un revirement de la jurisprudence, ce qui serait un désaveu au moins partiel de la théorie de la cession conditionnelle.

b) *Licitation ou adjudication d'un bien apporté au profit de l'apporteur.* — Dans ce cas, comme dans le précédent, aucun droit de mutation n'est exigible. En se rendant adjudicataire du bien par lui apporté, l'associé ne fait aucune acquisition. Le bien licité étant réputé lui avoir toujours exclusivement appartenu, le procès-verbal d'adjudication n'a eu d'autre effet que de confirmer sur sa tête, ses droits de propriétaire. La forme de l'attribution est donc indifférente pour le droit de mutation qui n'est exigible ni au cas de partage, ni au cas d'adjudication. Mais en présence de la perception du droit de partage sur l'attribution de son bien faite à l'associé apporteur, on peut se demander s'il n'y aurait pas intérêt pour éviter ce droit de 0 fr. 50, à procéder par la voie de l'adjudication plutôt que par celle du partage.

c) *Soulte à la charge de l'auteur de l'apport.* — « La soulte dit M. Maguero, n'est autre chose que le prix de la vente, consentie par les copartageants à celui d'entre eux qui reçoit des valeurs

indivises excédant sa part dans la masse. Or, puisque l'associé qui reprend son apport est censé en droit fiscal en être toujours resté propriétaire, on ne saurait le considérer dans aucune mesure comme l'acheteur de sa propre chose ». Ces lignes contiennent une rigoureuse conséquence du principe de la mutation niée, qui, ainsi, s'oppose à la perception de tout droit proportionnel sur le montant de la soulte.

d) *Plus-value de l'apport.* — Lorsque l'apport attribué à son auteur a fait l'objet d'impenses qui lui ont donné une plus-value, dans la mesure de celle-ci, il y a inclusion dans l'apport pur et simple d'un acquêt social. Dès lors, il y a ouverture du droit de mutation sur la valeur des parts acquises. S. 39.1.539 (1). Quant à la plus-value naturelle, elle n'est passible d'aucun droit. Nous reviendrons d'ailleurs sur cette question plus loin.

e) Ajoutons que le droit de mutation n'est pas exigible sur l'attribution de son apport faite à un associé qui avait quitté la société, et qui s'y retrouve lors du partage, et qu'enfin au cas où l'apport attribué à son auteur, était pour partie pur et simple, et pour partie à titre onéreux il n'y a lieu à droit de mutation qu'autant que le partage met une soulte à la charge de l'apporteur ; en effet, aucun droit de mutation n'est dû sur la partie reprise *a domino*, et un seul droit de partage sur la partie apportée à titre onéreux (la totalité selon la jurisprudence.)

Les mêmes règles de perception seraient d'ailleurs applicables, au cas d'apport indivis, mais jusqu'à concurrence seulement de la part indivise de l'apporteur, pour le surplus il y aurait lieu de se conformer aux règles qui vont être développées dans le chapitre suivant.

(1) Cassation civile, 17 décembre 1838.

CHAPITRE II

Attribution de l'Apport à un autre que l'Apporteur

SECTION I

Les deux théories imaginées pour expliquer l'exemption fiscale relative dont bénéficie les apports en société, conduisent ici au même résultat, savoir qu'un droit de mutation devient exigible sur l'attribution faite de l'apport à un autre que l'apporteur. En effet, d'après la première théorie, si l'apport en vertu de son caractère déclaratif, n'a opéré aucune transmission à l'origine, il en est tout autrement lors du partage. A ce moment et par l'effet du partage il se réalise une véritable mutation de la tête de l'apporteur, sur celle de l'attributaire, devenu nouveau propriétaire ; d'où exigibilité d'un droit de mutation. D'après la deuxième théorie, celle de l'Administration et des tribunaux, l'attribution du bien apporté à un autre que l'apporteur, réalise la condition d'où dépendait la perception du droit proportionnel ; dès lors, celui-ci devient exigible.

Donc, dans les deux opinions une transmission s'est opérée.

Certains auteurs ont critiqué la perception du droit dans le cas présent, en s'appuyant sur l'autorité de Pothier, les travaux préparatoires de la loi de frimaire et la nature même du partage,, mais cette opinion n'a trouvé aucun écho, ni dans la doctrine, ni dans l'Administration.

C'est une décision ministérielle du 8 décembre 1807, transmise aux agents de l'Enregistrement par l'Instruction 360, qui a fixé définitivement les règles de perception à suivre dans la situation qui nous occupe. « ... Mais le droit proportionnel est exigible quand l'acte de dissolution de la société transfère à l'un des associés des meubles ou des immeubles qu'il n'a pas apportés, on lui en assigne plus qu'il n'en a mis en commun ; il est évident que la perception dans le premier cas porte sur la totalité des biens transmis et dans le second sur le montant de la soulte. »

La jurisprudence eut quelque peine à se fixer ; jusqu'en 1840, les tribunaux sont très divisés et on peut citer des décisions excluant

toute perception (Tribunal de la Seine, 25 mars 1832, 10 juin 1839), et d'autres en sens contraire, Angers, 18 mars 1837. Mais à partir de 1840 les divergences cessèrent, la Cour de cassation s'étant prononcée d'une façon formelle dans le sens de l'Administration. S. 39.1.673. S. 40.1.539. S. 42.1.484 (arrêts précités).

Sur les conclusions de M. le Procureur général Dupin, la Cour de cassation, toutes Chambres Réunies, décida dans ce dernier arrêt qu'il y avait lieu à la perception du droit proportionnel en cas d'attribution par partage d'un bien apporté en société, à un associé autre que l'apporteur.

Après avoir exposé les raisons de l'immunité fiscale des apports, l'éminent Procureur général ajoute : « Mais si au jour de la dissolution de la société les associés partagent entre eux l'immeuble d'un seul, le droit proportionnel sera perçu sur les parts qui leur écherront. Si un seul d'entre eux obtient la totalité de l'immeuble apporté par un autre, il paiera le droit proportionnel sur le tout. En effet, dans ce cas, le partage n'est plus seulement déclaratif, il est attributif au profit de cet associé qui pour la première fois aux yeux de la régie, apparaît distinctement comme propriétaire nouveau de cet immeuble. »

Depuis cet arrêt, la Cour de cassation a constamment statué dans le sens de la perception du droit. Les raisons qu'elle a donné ont pu changer, le principe est resté le même. S. 43.1.333 (1). S. 65.1.137 (2). S. 68.1.185 (3). S. 83.1.382 (4).

L'arrêt de la Cour de cassation, chambres réunies, du 22 décembre, 1904 S. 1906.1.96, mentionné déjà plus haut, est absolument décisif dans le sens de l'exigibilité du droit.

« Toute mutation de propriété d'immeubles est soumise au droit proportionnel, en vertu du principe général déposé dans l'article 4 de la loi du 22 frimaire an VII et c'est par une disposition favorable, édictée dans l'intérêt de la formation des sociétés, que l'article 68, §§ 3 et 4 de la dite loi n'a soumis qu'à un droit fixe les actes de société purs et simples, dans lesquels un associé apporte comme mise sociale la propriété d'un immeuble. » LL. du 22 frimaire an VII, art. 4, 68 §§ 3 et 4, 69 § 7 et du 28 avril 1893, art. 19.

Mais si à la suite de la dissolution et de la liquidation de la société, la propriété de cet immeuble est attribuée à un associé autre que l'ancien propriétaire, la mutation définitive étant ainsi réalisée, le principe général doit recevoir son application et le droit proportionnel non encore perçu doit être acquitté.

La règle de perception étant admise, nous avons à nous occuper

(1) Arrêt du 9 novembre 1842.

(2) Arrêt du 8 novembre 1864.

(3) Arrêt du 3 février 1868.

(4) Arrêt du 27 juin 1882.

de son application qui ne va pas sans difficultés. Il est rare, en effet, que l'attribution soit pure et simple, elle est le plus souvent entourée de clauses ou stipulations diverses, accompagnée de conditions ou de circonstances particulières qui en modifient les effets. Nous verrons dans les lignes qui suivent l'influence de ces clauses et conditions.

a) *Qualité de l'attributaire.*

Cette qualité est sans influence sur l'exigibilité du droit. Il est suffisant que l'attribution de l'apport soit faite à une autre personne que l'apporteur, pour donner ouverture au droit proportionnel. Peu importe que l'attributaire soit un associé en nom collectif ou un commanditaire, peu importe que l'attribution soit faite à un seul associé ou à plusieurs indivisément, peu importe que l'attributaire soit un associé ou un tiers ; dès l'instant où la personnalité juridique de l'apporteur et de l'attributaire sont distinctes, il y a lieu à perception.

b) *Cessionnaire des actions ou de la part
de l'auteur de l'apport.*

Cette question a été réglée par un arrêt de la Chambre civile de la Cour de cassation du 8 novembre 1864, S. 65.1.137, D. 64.1.473, dans le sens de la perception du droit. La solution est la même, que l'acquisition des actions ou parts ait lieu à titre onéreux ou à titre gratuit, au profit d'un coassocié ou d'un tiers. Ce point ne pouvait être sérieusement contesté, car la cession d'actions ou de parts a pour objet exclusivement un droit de nature mobilière (art. 529). La mutation qui s'opérera par le partage est donc indépendante de celle-ci et donnera ouverture à un droit proportionnel, selon la nature des biens transmis, sans aucune imputation du droit perçu lors de la cession intervenue.

Mais en dehors de la cession volontaire ou même judiciaire soumise aux droits, il y a la cession légale, forcée, qui s'opère par le décès de l'apporteur.

Ce point ne souffre pas de difficultés. L'héritier de l'associé, qu'il soit lui-même associé ou non, a pris la place de son auteur et continue sa personne juridique. Le fisc qui a reconnu l'événement du décès, puisqu'il a été pour lui l'occasion d'une perception, ne saurait en nier l'effet à l'endroit qui nous occupe. Par conséquent, l'attribution de l'apport à un représentant du défunt est affranchie de tout droit de transmission, dans la mesure de sa vocation héréditaire. Si l'associé-héritier ne représentait son auteur que pour un tiers par exemple, l'attribution qui lui serait faite des deux autres tiers donnerait lieu au droit de vente dans la même proportion.

c) *Cession d'actions entraînant la dissolution de la société.*

Lorsque par l'effet des dispositions statutaires ou de stipulations ou clauses intervenues au cours de la société, un seul associé ou même un tiers deviennent seuls propriétaires de toutes les actions ou parts sociales, il n'y a plus de société. La disposition en vertu de laquelle s'opère la réunion de toutes les actions ou parts sur la tête d'une seule personne est donc plus qu'un acte de cession ordinaire ; il vaut comme acte de dissolution et d'attribution. On ne saurait donc retenir pour se dispenser du paiement des droits de mutation devenus exigibles, la seule qualification donnée par les parties à l'acte intervenu ou réalisé. La jurisprudence est fixée sur ce point, S. 60.1.470 (1), S. 67.1.277 (2), elle a décidé notamment que le droit de mutation était exigible d'après la nature des biens transmis :

1° En cas de cession simultanée de toutes les actions ou parts à un associé, R. E. 5712, J. E. 22.166, il y a lieu toutefois de tenir compte pour l'étendue de la perception des apports faits par le cessionnaire lui-même ;

2° En cas de cession successive de toutes les actions ou parts à un associé, sur le dernier acte de cession. (Solution 7 mai 93, Aveyron) ;

3° En cas de cession de toutes les actions à un tiers, que la cession soit simultanée ou successive. Ajoutons qu'il est sans intérêt pour la perception du droit que la cession soit l'effet d'une convention, d'une licitation ou d'une adjudication. Mais par contre aucun droit ne serait dû par l'attributaire des actions sur le bien mis par lui en société.

D. STIPULATION DE PARTAGE DES BIENS APPORTÉS

Il arrive que pour tenter des souscripteurs hésitants, les fondateurs insèrent dans les statuts une clause de partage anticipé du fonds social, ou tout au moins règlent les conditions et les bases des attributions futures. Ainsi, on décide que chaque action donnera droit à une fraction du terrain apporté, à une portion des immeubles mis en société, etc.

Une pareille stipulation est depuis longtemps réputée non écrite par la Cour de cassation et l'Administration (Cassation, 12 août 1839, S. 39.1.673), et c'est à jute titre. Il n'y a dans ce cas aucune transmission actuelle, aucune vente, car il n'y a pas de prix, on ne sait donc pas sur quoi porterait le droit, s'il était exigible. Les parties peuvent

(1) Cassation civile, 9 août 1859.

(2) Cassation requêtes, 10 avril 1867.

fixer dans les limites légales, les effets juridiques de leurs conventions, mais les droits du fisc sont au-dessus des stipulations individuelles.

E. ETENDUE DE L'ATTRIBUTION

Il y a grand intérêt, au moment de l'attribution des biens apportés, à connaître très exactement la condition juridique et la condition fiscale de ces biens. Cette condition détermine la nature et le tarif du droit. Ainsi, l'attribution d'un apport entièrement onéreux, ou d'un acquêt social, à un associé, donne ouverture au seul droit de partage, l'attribution à son auteur d'un apport pur et simple, donne ouverture au même droit de partage (Solution des tribunaux). Mais ce sont là les éventualités les plus simples. Nous avons vu que les apports purs et simples étaient souvent mélangés d'éléments onéreux et inversement. En pareil cas, on pouvait se demander dans quelle mesure il y avait lieu à perception. Après quelques hésitations favorables à la régie, la jurisprudence s'est définitivement prononcée dans le sens de la divisibilité du droit de mutation. Ainsi, lorsqu'un apport pur et simple est inclus dans un apport onéreux ou inversement, il y a lieu à ventilation. A l'aide des statuts, de conventions ou de réalisations postérieures, les parties ou la régie établiront la condition juridique et la condition fiscale des biens attribués, puis détermineront l'objet exact de la transmission soumise au droit.

La même question se présente au cas d'attribution avec soulte, elle doit être résolue de la même manière.

Les cas les plus fréquents d'application de cette ventilation ont leur origine dans les stipulations de paiement du passif des apports et les attributions d'apports indivis, mais d'une façon générale elle doit s'opérer chaque fois que dans un apport pur et simple ou onéreux est incluse une valeur sujette au droit proportionnel de mutation lors de son attribution.

F. FORME DE L'ATTRIBUTION

Le titre en vertu duquel l'attributaire devient propriétaire est sans influence sur l'exigibilité du droit. Que ce soit à la suite d'un partage, d'une licitation, d'une adjudication, le droit proportionnel est dû soit sur la totalité du bien attribué, soit sur les parts acquises, selon les distinctions qui viennent d'être indiquées. Il n'y a d'ailleurs pas à distinguer le moment où s'opère l'attribution. Qu'elle intervienne au cours de la société, par l'effet d'un lotissement partiel ou tout autre acte d'aliénation volontaire ou forcé, (expropriation même), elle est passible du droit de mutation selon la nature des biens transmis.

G. NATURE DES APPORTS

La règle de l'exigibilité du droit est applicable quelle que soit la nature des apports attribués à un autre que l'apporteur.

1° *Immeubles*. — C'est à leur égard que la jurisprudence a le plus souvent statué, et nous avons vu plus haut dans quel sens. Nous dirons seulement que le mot immeuble doit être pris dans sa plus large acception et qu'il comprend tous les droits de nature immobilière, droits d'usufruit, de jouissance et autres démembrements du droit de propriété. Ainsi, l'attribution d'un bail à un autre que l'apporteur, donne ouverture au droit proportionnel de 0 fr. 20 pour cent.

2° *Fonds de commerce*. — Sous le prétexte qu'un fonds de commerce était une valeur essentiellement variable, personnelle, instable, certains tribunaux ont refusé d'assimiler les fonds de commerce aux immeubles. La Cour de cassation même, en 1840, a sanctionné ce point de vue, S. 40.1.586 (1). Mais revenant à une analyse plus exacte des faits la plupart des tribunaux et la Cour de cassation elle-même ont abandonné une solution trop contraire aux règles du droit fiscal et à la nature des choses. S. 87.2.95 (2), R. P. 11499.

En réalité, par l'effet de l'attribution du fonds de commerce, il s'opère une véritable mutation soumise comme les mutations d'immeubles à certaines formalités protectrices des droits des tiers et même des parties (loi du 17 mars 1909, art. 3). Le droit commercial et le droit fiscal reconnaissant également l'existence de la mutation, il ne saurait donc s'élever de difficultés sur le principe de la perception. Sans doute, les fonds de commerce ont une sensibilité économique plus grande que les immeubles et dépendent étroitement de facteurs matériels, moraux ou impondérables, mais ces influences doivent s'exercer exclusivement sur la valeur fiscale du fonds et la liquidation du droit ;

3° *Meubles autres que les fonds de commerce*. — L'attribution de meubles à un autre que l'apporteur est tout comme celle des immeubles et des fonds de commerce assujettie au droit proportionnel. La jurisprudence est depuis longtemps fixée sur ce point, J. E. 13519 § 2, S. 83.1.382, elle a décidé constamment que l'attribution dont il s'agit n'était point une opération de partage mais bien une mutation passible du droit proportionnel ;

4° *Apports indivis*. — On a longtemps disputé autour de la question de savoir s'il y avait lieu d'étendre au cas d'apport indivis les règles relatives aux apports purs et simples. Les auteurs et une

(1) Cassation, 1^{er} juillet 1840.

(2) Tribunal de la Seine, 22 janvier 1886.

importante fraction de tribunaux, dont ceux de Cambrai et de Lille, soutenaient ou jugeaient que le seul droit de partage était dû sur les parts acquises par les coassociés (Cambrai, 22 novembre 1900, D. 1905, 1.209).

L'Administration, au contraire, décidait que l'attribution de biens ayant jadis fait l'objet d'apports indivis, emportait au profit de l'attributaire transmission de propriété des portions de l'immeuble excédant celle dont il était propriétaire par indivis. La Cour de cassation qui déjà s'était prononcée en faveur de la régie dans son arrêt du 3 juillet 1899, trancha définitivement la question dans le même sens par un arrêt rendu toutes chambres réunies le 22 décembre 1904 (S. 1906, 1.97, D. 1905, 1.209, *Journal des Sociétés* 1905, p. 49).

Bien que les décisions de jurisprudence aient surtout été rendues en matière immobilière, lorsque l'occasion s'est présentée, les tribunaux ont étendu aux apports indivis mobiliers, les règles et principes précédents (Pontoise, 24 août 1875, J. E. 20062, tribunal de la Seine, 17 juillet 1875, 18 janvier et 25 octobre 1901).

La théorie de la cession conditionnelle a donc un domaine d'application très compréhensif, puisqu'il suit mathématiquement, peut-on dire, les mouvements des valeurs d'apports.

SECTION II. — TARIF ET LIQUIDATION DU DROIT

Nous le savons, l'attribution d'un bien à un autre que l'apporteur donne naissance à un droit proportionnel, qui varie avec la nature des biens transmis ou l'objet du contrat d'apport. Il reste maintenant à résoudre deux questions :

1° Quel tarif est applicable à la mutation intervenue ?

2° Sur quelle valeur porte le droit exigible ?

Nous n'insistons point sur la première, nous avons déjà eu à nous en occuper lorsque nous avons traité de la liquidation des droits perçus sur les apports à titre onéreux. La situation est la même lors de l'attribution des biens dans les conditions présentes, car en définitive, au point de vue fiscal, cette attribution vaut vente, cession de bail, cession de créances, cession de marchés, et par suite, donne ouverture aux droits correspondants. La liquidation du droit se fera donc d'après les tarifs indiqués plus haut, et suivant les mêmes formalités et les mêmes distinctions.

La deuxième question, relative à la liquidation du droit, retiendra désormais notre attention.

Deux explications ont été données pour expliquer et justifier le fondement de l'immunité fiscale des apports en société, nous les avons examinées en tête de ce travail. Nous savons aussi que les deux

théories s'accordent à reconnaître l'exigibilité du droit de mutation en cas d'attribution d'un bien apporté en société à un autre que l'apporteur.

Mais, où les deux points de vue sont en désaccord, et entraînent des conséquences totalement différentes, c'est lorsqu'il s'agit de déterminer la valeur imposable de l'apport attribué.

Admet-on la thèse de la cession conditionnelle, fait-on remonter la mutation à la date du pacte social ou du contrat d'apport subséquent ; alors le droit proportionnel doit être acquitté sur la valeur du bien transmis au jour de l'apport.

Au contraire, se rallie-t-on à la thèse de la négation de toute mutation fiscale lors de l'apport, c'est la valeur du bien au moment de l'attribution qui doit servir de base à la perception.

On conçoit donc l'intérêt pratique considérable qu'il y a d'adopter l'une ou l'autre thèse, c'est-à-dire l'une ou l'autre base d'évaluation. L'importance de la matière imposable peut en effet varier dans des proportions très étendues, selon que pour la calculer, on se place au moment de l'apport ou au moment de l'attribution.

Outre cet intérêt relatif à l'évaluation de l'apport, il y en a un second relatif aux tarifs applicables. Les sociétés ont parfois une existence de longue durée ; et les divers tarifs en vigueur au moment de leur constitution ne sont plus les mêmes qu'à l'époque de leur liquidation. Et ceci est surtout vrai dans la période d'instabilité législative où nous vivons. Par conséquent les deux opinions conduisent ici encore à des résultats différents.

Ces intérêts signalés, nous allons étudier, après quelques mots d'historique, le mode et la base d'évaluation des biens attribués, tels qu'ils sont suivis actuellement par l'Administration et les tribunaux.

Jusque vers 1880, la régie et les tribunaux, sous l'influence des arrêts précités de la Cour de cassation de 1839, 1840 et 1842 avaient liquidé le droit de mutation d'après la valeur de l'apport au jour du partage ou de l'attribution, mais en 1879, à l'occasion d'un pourvoi, la régie, revenant à sa théorie de 1807 et mettant en avant sa récente invention de la cession conditionnelle, rompit brusquement avec ses anciens procédés d'évaluation.

A cet égard, la direction générale s'exprimait ainsi : « De ce que la mutation dont le contrat de société est le titre est soumise à une condition suspensive, il devait résulter que quand la condition se réalise, la transmission remonte au jour de l'acte. Elle doit avoir pour objet l'immeuble tel qu'il se trouvait à ce moment et non pas tel qu'il est à l'époque du partage ... »

Les tribunaux refusèrent de liquider le droit, conformément aux prescriptions de la régie, ceux de Cosne (1), Béthune (2) et de Cou-

(1) Jugement du 4 juillet 1876. R. P. 4.730.

(2) Jugement du 17 avril 1890, R. P. 7.425.

lommiers S. 96.1.418 (1) décidèrent très catégoriquement que la « mutation n'a lieu réellement que par l'effet du partage qui attribue à l'un des associés le bien apporté par un autre et que c'est sur la valeur de ce fonds lors du partage que le droit de mutation doit être perçu ».

Impressionnée par l'unanimité des décisions jurisprudentielles, l'Administration abandonna son système de liquidation auquel elle découvrit soudain des imperfections, des conséquences injustes et iniques.

La justice et la logique semblaient donc devoir désormais inspirer le mode d'évaluation des biens attribués, cet espoir fut éphémère, quelques mois plus tard, sous l'influence de la théorie de la cession conditionnelle qu'elle venait d'adopter, la Cour de cassation, dans un arrêt célèbre du 25 janvier 1895 reprit pour son compte le système que la régie venait de délaisser de retentissante façon, S. 96.1.417, *Journal des Sociétés*, 1895, page 166. Voici d'ailleurs l'attendu le plus intéressant, au point de vue qui nous occupe, de cet important arrêt : « Attendu, en droit, que toute mutation de propriété d'immeubles est soumise au droit proportionnel ; que c'est par une faveur spécial que la loi de l'enregistrement, en cas de société, permet que lorsqu'un associé apporte dans la société, comme mise sociale, la propriété d'un immeuble, il ne soit perçu qu'un droit fixe, que dans ce cas, chaque associé est censé retenir conditionnellement la propriété de son apport jusqu'à l'événement du partage ; mais que si lorsque cet événement s'accomplit, ledit partage attribue tout ou partie des apports à un ou plusieurs associés autres que l'ancien propriétaire, la condition suspensive étant désormais réalisée dans le sens d'une mutation définitive, le droit proportionnel doit être acquitté sur la valeur au jour de l'apport en société des biens ainsi transmis d'une tête à une autre. »

En présence de cet arrêt, la régie fit une nouvelle volte-face et décida que désormais, il y avait lieu de prendre pour règle d'évaluation. Depuis, elle a invariablement persisté à calculer la valeur imposable de l'apport, au jour de sa réalisation. Quant aux tribunaux, ils ont, depuis cet arrêt, toujours statué dans le sens de la perception du droit d'après la valeur statutaire de l'apport ou l'estimation insérée au contrat d'apport (R. P. 9575 (2), R. P. 9550 (3). *Journal des Sociétés*, 1902, page 75, n° 1081 (4). R. P. 10123 (5). R. P. 10426 (6). Répertoire du notariat et de l'enregistrement, 1911, page 744, même revue, 1918, page 251). La Chambre civile de la Cour de cassation

(1) Jugement du 30 décembre 1892.

(2) Jugement du Tribunal de Grasse du 13 juillet 1898.

(3) Jugement du Tribunal de Montauban du 12 août 1898.

(4) Jugement du Tribunal de la Seine du 20 avril 1901.

(5) *id.* 22 novembre 1901.

(6) Jugement du Tribunal de Lyon du 29 janvier 1902.

a plusieurs fois aussi admis la même solution (*Journal des Sociétés*, 1909, page 395. *Répertoire du notariat et de l'enregistrement*, 1909, page 636, même revue, 1910, page 377).

On peut cependant citer quelques tribunaux dissidents, ceux de Béthune et de Coulommiers déjà cités, et plus récemment ceux de Trévoux, d'Avesnes et de Montbrison (*Journal des Sociétés*, 1899, page 442 ; *J. Soc.*, 1904, page 72 ; *J. Soc.* 1905, page 319. Ce dernier tribunal décide catégoriquement qu'il y a lieu de liquider le droit sur la valeur du bien lors du partage : « La loi fiscale, en effet, dit M. Houpin, a établi le droit de mutation dont sont passibles les ventes et équipollents sur le prix. En l'espèce ce prix a été fixé par voie d'adjudication judiciaire ; sa détermination échappe donc à tout soupçon de fraude. D'autre part, l'apporteur primitif n'a évalué son apport, lors de la mise en société qu'à l'égard de l'être moral. A supposer qu'il ait à ce moment promis conditionnellement de vendre l'immeuble à son coassocié, le prix de la cession n'a pas été fixé à ce moment. L'adjudicataire seul l'a déterminé ; c'est donc à bon droit qu'elle a servi de base à la perception. » Ces arguments, dont la valeur, même fiscale, ne sauraient être contestés n'ont exercé aucune influence sur une administration et une jurisprudence obstinément enfoncée dans une théorie inventée de toutes pièces pour les besoins de la perception.

SECTION III. — APPLICATION DE CETTE RÈGLE DE PERCEPTION

A. Immeubles.

La valeur imposable est celle insérée aux statuts, déclarée par les parties ou établie ultérieurement par la régie. Il n'y a dans ce cas aucune difficulté particulière de perception. Le receveur, placé en face des actes de dissolution ou de partage, procédera à la liquidation des droits, comme il l'eût fait au moment de la constitution de la société ou de l'acte d'apport subséquent. Il prendra la valeur imposable telle qu'elle lui est révélée par les statuts ou les actes ultérieurs et y appliquera le tarif en vigueur au moment de la mise en société de l'apport attribué. En somme, l'attribution réveille le droit de perception, tenu en suspens jusqu'alors selon la régie, par l'effet de la condition suspensive, selon les auteurs par l'absence de toute mutation. Ce droit frappera donc l'immeuble et ses accessoires immeubles par destination, au tarif de 7 %, c'est-à-dire au tarif du droit proportionnel de vente. Il s'étendra aussi aux meubles si à leur égard n'ont pas été observées lors de l'apport, les formalités exigées par l'article 9 de la loi du 22 frimaire an VII, savoir : la stipulation d'un prix distinct et l'estimation article par article dans le contrat ou dans un acte concomitant auquel l'acte de société se réfère expressément, R. E. 2951, R. P. 10522, 10578.

Mais les apports même immobiliers sont soumis à la loi commune des variations des valeurs d'échange. Telle usine qui valait un million par exemple, lors de la constitution de la société, en vaut peut-être le double, le triple, lors du partage, ou inversement. Y aura-t-il lieu de tenir compte pour la liquidation du droit, de la diminution ou de l'augmentation de valeur de l'apport ? En ce qui concerne la diminution de valeur, la régie et la jurisprudence la considèrent comme sans influence sur la perception du droit, la valeur statutaire de l'apport seule fournit l'assiette du droit. Toutefois, la disparition partielle ou complète, par incendie, démolition, entraîneraient une réduction proportionnelle de la valeur imposable. De même, la condition suspensive ne saurait jouer au cas d'aliénation de la totalité de l'immeuble au cours de la société ; de cette hypothèse la condition s'est en quelque sorte réalisée par anticipation, et le droit exigible a été perçu lors de l'aliénation ou de l'adjudication.

Quant à l'augmentation de valeur de l'apport, sa condition fiscale dépend d'une distinction.

Est-elle purement naturelle, fortuite ? Est-elle l'effet des conditions économiques ou de transformations sociales ? Il n'y a pas lieu d'en tenir compte. Au contraire, si elle résulte d'une collaboration commune ou de la fécondation réciproque des apports se traduisant par des impenses et constructions, la valeur fiscale de l'apport s'étend à ces impenses et à ces constructions qui deviennent ainsi matière imposable.

Ajoutons toutefois que l'associé attributaire de ce bien qu'il n'a pas apporté, a le droit d'exiger la déduction de sa part dans la plus-value de l'apport et ne doit, par suite, payer le droit de mutation que sur les parts acquises, S. 65.1.137 (1). Faisons remarquer en passant qu'une divergence s'est produite au sujet du tarif à appliquer à la plus-value. Un jugement du tribunal de Villefranche, du 5 avril 1901, *Journ. des Soc.*, 1902, page 69, a décidé qu'en pareil cas, en vertu des règles de l'accession, le tarif à appliquer était celui de 0 fr. 50 pour l'indemnité. La régie a objecté que les règles de l'accession ne pouvaient ici jouer au profit de l'apporteur, attendu que par l'effet civil de l'apport, l'apporteur avait aliéné son bien et les éventualités juridiques qu'il peut comporter, parmi lesquelles figure l'accession. Elle déclare en conséquence que le droit de mutation est exigible à l'exclusion du droit d'indemnité.

Nous ne saurions nous ranger à ce mode de perception, contraire à la fois à la théorie de la cession conditionnelle et à celle de la mutation niée.

Au point de vue fiscal, l'apporteur est réputé n'avoir jamais cessé d'être propriétaire du bien par lui mis en société ; la reprise qu'il fait

(1) Arrêt de cassation du 8 novembre 1864.

de ce bien et de sa plus-value est donc à titre de propriétaire et ne saurait dès lors donner ouverture qu'au seul droit d'indemnité sur la totalité de la plus-value.

Il y a d'ailleurs lieu d'appliquer la même règle, relativement à la plus-value, quand l'apport est attribué à un autre que l'apporteur, donc au cas présentement étudié.

B. *Fonds de commerce.*

La valeur imposable du fonds de commerce est, sauf l'exception dont il sera question ci-après, celle portée dans les statuts, les actes postérieurs ou établie par la régie. La jurisprudence est constante sur ce point. « Lorsqu'un fonds de commerce apporté en société, dit un jugement du tribunal de la Seine du 26 juin 1912 (1), est lors de la dissolution attribué à un associé autre que celui qui a fait l'apport, le droit de mutation est dû sur la valeur du fonds au jour de l'apport. » Ce jugement résume avec clarté, une règle de perception qui fait en quelque sorte loi, en matière d'enregistrement et dont les tribunaux font une courante application.

Il n'est tenu aucun compte de la diminution de valeur subie par le fonds, toutefois, en cas de disparition totale du fonds, la régie consent à ne percevoir aucun droit. Mais il y a parfois désaccord sur le sens de ces mots « disparition du fonds ». Ainsi, lorsque par suite d'une extension des affaires, un fonds de commerce ayant fait l'objet d'un apport statutaire est absorbé par un fonds plus important, apporté ou créé par de nouveaux associés, doit-on considérer le fonds primitif comme disparu — et par suite comme affranchi de tout droit de mutation — ou au contraire, garde-t-il son individualité fiscale malgré son absorption ? La question a été récemment tranchée dans le sens de la survie du fonds absorbé, c'est-à-dire dans le sens de la perception sur la valeur originaire du fonds. Tribunal civil de la Seine du 13 novembre 1912. (*Journal des Sociétés*, 1916, page 46.) Enregistrement c/ Guy et Grasset.

« Le droit de mutation, dit le jugement rapporté, ne peut atteindre rétroactivement les apports qui n'existent plus à la dissolution de la société, mais on ne peut considérer comme disparu un fonds de commerce apporté par l'un des associés, lorsque ce fonds s'est incorporé à celui apporté par d'autres associés, pour former une maison de commerce unique, donc chaque fonds constitue un élément. »

En somme, il résulte de ce jugement, que la régie ne consent à se départir de sa règle de perception sur la valeur initiale des apports, qu'autant qu'il y a disparition totale de la matière imposable. C'est ainsi, nous le savons, qu'elle procède en matière d'apports immobiliers.

(1) *Répertoire pratique du Notariat et de l'Enregistrement*, 1913, p. 326.

En dehors de cette exception, dictée par un scrupule nécessaire de justice, la régie dédaigne toute autre considération pouvant influencer la perception dans un sens favorable aux parties. Toute évaluation, toute fixation d'un chiffre de reprise du fonds, dans les statuts ou par acte ultérieur, est par elle réputé non écrite. Dans cet esprit il a été jugé que : « Bien que dans un acte de constitution de société il ait été prévu qu'à la dissolution le fonds de commerce apporté par l'un des associés serait repris par l'autre pour un prix fixé par l'inventaire social, le droit de mutation, lors de la reprise, n'en doit pas moins être calculé sur la valeur du fonds au jour de l'apport. » Tribunal de la Seine, jugement du 17 mars 1908 (Répertoire du notariat et de l'enregistrement, 1909, page 241). Toutefois, ainsi que nous l'allons voir à l'instant, la jurisprudence et l'Administration ont introduit une importante exception, à l'égard des marchandises dépendant du fonds de commerce attribué ou licité.

C. Marchandises.

Parmi les éléments qui composent le fonds de commerce proprement dit, les marchandises représentent le plus mobile, le plus variable. Ce sont des éléments fongibles qui perdent leur individualité juridique dès leur entrée dans un patrimoine nouveau. La clientèle, l'achalandage du fonds peuvent subir d'importantes fluctuations, mais leur identité juridique n'en est pas affectée. Au contraire, dès leur mise en société, les marchandises par leur nature et leur destination, deviennent des biens communs, de véritables acquêts sociaux. Pour des raisons de droit et des raisons de fait, les marchandises faisant partie du fonds de commerce, doivent donc lors de l'attribution de ce fonds être frappées pour leur valeur actuelle. C'est ainsi qu'en ont décidé l'Administration et les tribunaux, tribunal de Sedan, 19 avril 1910, R. E. 5157.

Un jugement du tribunal de Dieppe du 28 janvier 1915 est particulièrement affirmatif à cet égard :

« Quant aux marchandises dépendant du fonds de commerce apporté en société, il est admis, dit-il, que le droit de mutation ne porte que sur celles qui existent à la dissolution et qui sont censées représenter jusqu'à due concurrence celles qui ont été apportées. » Garnier, société 272-280.

La jurisprudence considère ainsi que les marchandises existantes ont « juridiquement pris la place » des objets disparus, qu'il s'est opéré une véritable subrogation des marchandises nouvelles aux marchandises anciennes. Elle en tire les conclusions suivantes :

1° S'il y a équivalence entre les marchandises apportées et celles attribuées, le droit de mutation est dû par l'attributaire d'après le

tarif en vigueur lors de l'apport et l'importance des marchandises attribuées. L'effet de la condition suspensive ne s'étend donc, dans ce cas, qu'au tarif applicable.

2° Les marchandises attribuées sont inférieures aux marchandises apportées. La valeur imposable est celle des marchandises effectivement transmises, et pour lesquelles s'est opérée la subrogation. Cette valeur en fait sera fixée par l'état descriptif et estimatif annexé à l'acte de dissolution et de partage, pour bénéficier du tarif réduit de 0 fr. 50 au lieu de 2 %. R. E. 486.

3° Les marchandises attribuées avec le fonds sont supérieures à celles apportées. La différence de valeur résultera le plus souvent de la comparaison entre les deux états descriptif et estimatif dressés aux moments de l'apport et de l'attribution. Dans ce cas, la substitution des marchandises nouvelles à celles qui ont été apportées ne s'opère que jusqu'à concurrence de la valeur de l'apport. Pour la différence, il y a lieu à la perception du droit de mutation dans la proportion des parts acquises par l'attributaire, car dans cette mesure, il a reçu des acquêts sociaux. Sedan, 19 avril 1910. R. E. 5157. La jurisprudence arrive donc en réalité à des solutions de justice, en vertu de sa fiction de la subrogation, et sous ce rapport nous ne pouvons que nous féliciter d'une communauté de résultats. Mais outre les critiques qu'elle encourt en maintenant l'effet de la condition suspensive aux autres éléments du fonds, il en est une plus spéciale qui dérive de sa conception juridique du fonds de commerce.

La jurisprudence considère le fonds comme une universalité juridique, un *universum jus*, dont l'existence incorporelle est au-dessus des biens qui le composent, de sorte qu'à l'intérieur de cette espèce de cadre, il peut s'opérer des mouvements de valeurs corporelles ou incorporelles, sans que l'universalité en soit elle-même affectée.

Dès lors on s'explique difficilement pourquoi l'effet de la subrogation a été limitée aux seules marchandises. Sans doute leur mobilité est plus grande que celle des autres éléments, mais cette considération de pur fait ne saurait prévaloir, dès l'instant où l'on admet la conception de l'universalité juridique du fonds de commerce. Les autres éléments aussi, sont des valeurs variables, et la difficulté des évaluations ne sauraient justifier un traitement fiscal différent.

D'ailleurs, la conception du fonds universalité juridique, est incompatible avec l'idée de subrogation et cela suffirait à nous faire rejeter le système arbitraire de liquidation adopté par la jurisprudence et appliqué par l'Administration.

Nous croyons maintenant devoir éclairer ces explications quelque peu abstraites, par un exemple pratique :

Une société a été constituée entre deux personnes ; l'une apporte un fonds de commerce, évalué 80.000 francs et 20.000 francs de marchandises ; l'autre apporte 100.000 francs en numéraire. Lors du partage de la société, le fonds valant 150.000 francs et les marchandises étant d'une valeur de 50.000 francs sont attribuées à l'autre apporteur.

Par application des règles sus-indiquées, il sera dû un droit de mutation sur la valeur du fonds au jour de l'apport, soit sur 80.000

lors du partage le fonds est d'une valeur de 150.000
Sa valeur au jour de l'apport étant de..... 80.000

L'augmentation de valeur est de..... 70.000
Elle a profité pour moitié à chacun des asso-
ciés, ci 35.000

L'attributaire acquiert donc, à titre de licita-
tion sur cette augmentation..... 35.000

Total soumis au droit de 2 %..... 115.000

Pour les marchandises le droit reste dû également sur la valeur
statutaire, soit 20.000

Au jour du partage, les marchandises s'éle-
vaient à 50.000
Elles étaient au jour de l'apport de..... 20.000

Soit une augmentation de..... 30.000
Dont moitié à chaque associé..... 15.000 15.000

Total soumis au droit de 0 fr. 50 sous la
condition d'en fournir le détail estimatif 35.000

Si maintenant l'apport en espèces se retrouvait parmi les va-
leurs sociales au jour de la dissolution, la liquidation s'établirait de
la façon suivante :

Fonds de commerce 150.000
Marchandises 50.000
Espèces 100.000

Total..... 300.000
Moitié à chaque associé..... 150.000

Pour éviter le droit de mutation sur le fonds de commerce,
l'attribution en sera faite à l'apporteur pour sa valeur de 150.000 fr.,
ce qui aura pour effet de le remplir entièrement de ses droits.

L'autre associé se trouvera donc de recevoir la somme de
100.000 francs et les marchandises d'une valeur de 50.000 francs.

Le droit de mutation sera dû sur les marchandises, au tarif de 2 % parce qu'elles sont attribuées indépendamment du fonds à un associé qui n'en a pas fait l'apport. Mais comme les marchandises existant au moment du partage sont d'une valeur supérieure à celles qui ont été apportées, le droit de mutation ne sera calculé que sur leur valeur primitive ; le surplus est attribué à titre de partage et supporte seulement le droit de 0 fr. 50.

D. Biens meubles autres que les fonds de commerce.

Les mêmes règles indiquées plus haut sont encore applicables. Ainsi un matériel d'usine, d'hôtel, malgré leur inévitable dépréciation, seraient frappés du droit de 2 % sur leur valeur statutaire seraient soumis au même droit, l'attribution d'une marque de fabrique, d'un brevet ou de concessions. Toutefois, il nous semble que l'expiration du délai de protection ou la déchéance du brevet, ne devraient donner lieu à aucune perception, car ces événements font disparaître toute matière imposable.

E. Jusqu'ici nous avons rencontré des cas d'attributions, en somme, assez simples, mais il arrive que des biens de nature différente sont simultanément attribués pour un prix unique à un associé autre que l'apporteur. En fait la question se présente sous la forme de la licitation moyennant un prix unique d'apports et d'acquêts sociaux. Il s'agit dans ce cas de savoir comment le prix va se répartir entre les apports et les acquêts.

La Direction générale avait d'abord décidé que si la valeur statutaire des biens apportés par le cédant et attribués en nature lors du partage excède le prix stipulé pour ses droits dans l'actif social, l'impôt de mutation ne peut être perçu que sur le montant de ces apports, abstraction faite des acquêts.

Mais elle a depuis longtemps abandonné cette manière de voir et de percevoir, et applique actuellement la règle de perception suivante, qui a d'ailleurs été sanctionnée par deux jugements du tribunal de la Seine, le premier du 19 mai 1914 (*Journal des Sociétés*, 1916, page 122, Cie Thomson-Houston c/ Enregistrement). Le second, du 13 février 1915 (*J. Soc.* 1916, page 130. Société des Tramways de Paris et de la Seine c/ Enregistrement.) Elle distingue dans la cession deux opérations différentes, d'une part celle qui a trait aux acquêts sociaux, d'autre part celle qui concerne les apports ; la première portant sur des biens réellement incorporés au patrimoine social, même au point de vue de l'impôt, et réalisée seulement au moment de la cession ; la seconde s'appliquant à des biens dont la transmission est restée en droit fiscal, soumise à une condition suspensive, et est réputée lorsqu'elle s'opère, s'être accom-

plie, non au jour de la cession, mais au jour même de la constitution de la société.

L'Administration ventile, par suite, le prix unique stipulé entre les apports (d'après leur valeur au jour de la cession) et les acquêts ; la portion du prix correspondant aux acquêts est soumise au droit de cession ou de licitation sur la somme exprimée ; quant aux apports, il n'est tenu aucun compte de leur valeur actuelle, on leur applique les règles que nous savons, résultant de la théorie de la cession conditionnelle. S'ils émanent du cessionnaire ou de l'adjudicataire, leur acquisition par celui-ci s'analyse en une reprise *a domino* exempte de droit de mutation, au moins. S'ils émanent du cédant, ils deviennent passibles du droit de vente sur leur valeur statutaire ou au jour de leur mise en société, sans qu'on tienne compte du prix qui en a été stipulé.

L'exemple suivant, que nous empruntons au *Traité alphabétique* de M. Maguero, rendra plus sensible les distinctions précédentes (T. A. n° 467 note.) Soit une société formée entre A et B qui apportent, savoir : A un fonds de commerce d'une valeur de 100.000 francs ; B. un immeuble de 50.000 francs et 50.000 francs en espèces. A la dissolution, le fonds ne vaut plus que 40.000 fr. : l'immeuble a la même valeur qu'au début de la société et les acquêts composés de biens meubles s'élèvent à 210.000 francs, de sorte que l'actif total à partager s'élève à 300.000 francs.

A cède tous ses droits à B, moyennant 150.000 francs.

Si l'on applique à cette espèce le nouveau système de l'Administration, la perception s'établira comme suit :

Masse des apports autres que les choses fongibles (valeur actuelle), 90.000 francs.

Masse des acquêts comprenant les biens fongibles mis en commun, 210.000 francs.

Rapport respectif des deux masses $9/30$ et $21/30$.

Le prix stipulé s'applique pour $9/30$ ou 45.000 francs aux apports et pour $21/30$ ou 105.000 francs aux acquêts.

Il sera dû à 2 % sur 105.000 francs..... 2.100 fr.

D'autre part, un droit de vente de même quotité sera exigible sur la valeur initiale du fonds de commerce apporté par A, et attribué à B, ci 100.000 francs à 2 %..... 2.000 fr.

de sorte qu'en définitive le droit de mutation sera perçu sur une valeur de 205.000 francs, supérieure au prix de 150.000 fr. stipulé.

Ce mode de perception étend abusivement l'empire d'une théorie que les principes du droit civil aussi bien que ceux du droit fiscal s'accordent à condamner : celle de la cession conditionnelle. Cette théorie repose sur une fiction, on ne saurait donc,

à moins de tomber dans l'arbitraire, en étendre ou prolonger l'influence.

Ce mode de perception aboutit, au surplus, à créer de toutes pièces, des valeurs fiscales, ce qui est une irrégularité et une injustice.

Nous aurons d'ailleurs, bientôt à revenir sur ce mode de liquidation, quand nous ferons la critique concrète de la théorie de la cession conditionnelle.

SECTION IV

Nous connaissons les règles générales qui régissent la matière des attributions de biens apportés en société, nous avons vu que malgré l'opinion des auteurs et quelques dissidences jurisprudentielles, la théorie de la cession conditionnelle était souverainement appliquée. Nous ne saurions donc, nous borner à l'exposé fait de cette théorie et aux applications qu'elle a reçues, aussi dans les lignes qui suivent allons-nous examiner au triple point de vue juridique, fiscal et de la justice, la valeur et les mérites réels de cette prétorienne création.

Point de vue juridique.

Selon l'Administration et la jurisprudence, l'attribution du bien apporté, entraîne l'accomplissement de la condition qu'il tenait en suspens la perception du droit. Par l'effet de cette attribution, un contrat de nature et d'objet différents, se réalise rétroactivement à la date de la constitution de la société ou du contrat d'apport.

Dans tout apport, il y a donc, selon la Régie et les tribunaux un contrat possible, éventuel, inclus en quelque sorte dans les flancs du bien apporté, et qui apparaîtra lors de l'attribution. Cette conception se heurte à de graves critiques ; elle est contraire d'abord à l'intention des parties, ou tout au moins elle est une supposition de cette intention. L'associé, apporteur d'un bien en nature, sait fort bien qu'il se dépouille actuellement et irrévocablement de la propriété de son apport, pour en investir non tel ou tel de ses associés actuels ou éventuels, mais bien l'être moral qui va naître par la commune volonté.

L'aliénation qu'il a faite est juridiquement définitive, car il a reçu immédiatement une contre-valeur, part d'intérêt ou action, droit purement mobilier distinct du fonds social, qui lui donne le droit bien déterminé, de prendre sa part de bénéfices sociaux au cours de la société, et une quote-part du fonds social à la dissolution.

On ne conçoit donc pas, cette espèce de dédoublement de la

volonté de l'apporteur, qui lui ferait en quelque sorte *apporter* son bien juridiquement, et le *retenir* mentalement.

Cette théorie de la cession conditionnelle fait de l'attributaire l'ayant cause direct de l'apporteur, dès le jour de l'apport en société. Or, cela est juridiquement impossible ; la société a été propriétaire de l'apport dès sa constitution. Elle a donc pu l'engager, l'hypothéquer, l'aliéner, et ni la liquidation, ni le partage n'ont pu résoudre rétroactivement les droits acquis par des tiers ou conservés par la société sur les biens attribués.

L'attributaire est l'ayant-cause direct de la société, et son titre réside dans l'acte d'attribution ou de partage, et non dans le pacte social ou le contrat d'apport.

La Régie a en vain appelé à son secours l'article 1179 du Code civil d'après lequel « la condition accomplie a un effet rétroactif au jour auquel l'engagement a été contracté » ; car avant de faire rétroagir les dispositions d'un contrat, il faut prouver l'existence de ce contrat, or nous l'avons vu, la notion même de ce prétendu contrat est incompatible avec l'acte d'apport. Elle l'est surtout et il est inutile d'insister sur ce point, lorsque l'attributaire a pris au cours de la société, la place d'un associé d'origine.

Point de vue fiscal.

La théorie que nous combattons n'est pas moins en opposition avec les règles du droit fiscal.

En général, le droit proportionnel est assis sur les mutations actuelles des valeurs. Pour établir sa perception, le fisc saisit la valeur du bien transmis à l'époque de son entrée dans le patrimoine de l'acquéreur, du preneur, du concessionnaire, etc. Nous avons trouvé plus haut une application de cette règle au cas d'apports à titre onéreux. Dans l'hypothèse qui nous occupe, rien de semblable ; la valeur de mutation est depuis vingt ans, trente ans, cinquante ans peut-être, fixée, cristallisée dans l'acte d'apport. Il importe peu à la Régie que la valeur actuelle d'attribution ou de transmission soit de beaucoup inférieure à sa valeur statutaire, elle oublie ou nie les influences économiques ou les forces d'évolution, elle ressuscite des valeurs. Sa base d'imposition est donc très souvent irréaliste, fictive, et ses tarifs frappent alors en réalité des formes extérieures, des cadres ou des entités juridiques purement abstraites.

Nous avons vu comment, obéissant à un sentiment de justice, elle s'abstenait de toute perception en cas de disparition de l'apport pendant la durée de la société ; logiquement elle devrait admettre la même règle, au cas de perte partielle, ou de transformation et ne frapper du droit de mutation que le reliquat restant de la valeur apportée. Mais procéder ainsi par une sorte de ventilation, c'eût

été suivre les valeurs réelles et se mettre en contradiction avec la théorie simpliste de la cession conditionnelle.

Ajoutons au surplus que même la valeur statutaire de l'apport, si elle correspond à sa valeur actuelle n'est pas une base sûre de perception. La valeur initiale de l'apport, en effet, est fixée à l'égard de l'être moral seul. Au moment où il met son bien en société, l'apporteur tient compte de ce fait, que la contre-valeur qui rémunère son apport consiste en valeurs sociales, non actuellement monnayables et d'ailleurs aléatoires. Cette considération entraîne une inflation du prix des apports en nature, qui sont ainsi surévalués et surpayés. On conçoit dès lors, combien est déjà fausse et arbitraire une perception qui s'appuie sur des chiffres ou des valeurs fixés sous l'influence de considérations extrafiscales et souvent psychologiques.

Point de vue de la justice.

L'injustice de cette théorie apparaît dans les deux cas suivants :

a) La Régie n'hésite pas à soumettre au droit de mutation la plus-value de l'immeuble ou du fonds, procédant du fait des associés. La justice devrait de même la conduire à tenir compte de la moins-value, procédant du même fait ; or il n'en est rien. Il est indifférent à la Régie qu'une affaire jadis prospère, ait périclité par la faute, la mauvaise gestion des associés, gérants ou administrateurs. Il est délicat, sans doute, de doser les influences respectives du milieu économique et du facteur humain, mais dans le cas de plus-value, elle ne manque pas de provoquer la déclaration estimative.

b) Lorsqu'un bien dépendant du fonds social est attribué par vente, adjudication, à une personne quelconque, étrangère à la société, le droit de mutation est perçu sur le prix de vente ou d'adjudication. Mais si l'acquéreur ou l'adjudicataire est un associé non apporteur, le droit est perçu sur la valeur statutaire. La même opération juridique donnera donc ouverture à deux droits distincts ; l'injustice éclate d'elle-même de ce système qui fait dépendre la perception d'une espèce de statut personnel.

Il a même été jugé par le tribunal d'Arras, 17 mars 1897, R. E. 2029, que dans le cas d'adjudication indivise à un associé et à un tiers d'un immeuble apporté en société, le droit était calculé pour la quote-part du tiers, sur une portion correspondante du prix et pour la quote-part de l'associé, sur une portion correspondante de la valeur du bien au jour de l'apport. Un pareil système de perception, peut être une source d'injustices avons-nous dit, est-il besoin d'ajouter qu'il est foncièrement illogique.

Nous serions injuste, cependant, à l'égard de cette théorie, si nous n'avions pour elle que des critiques.

Elle a été une nécessité fiscale à une époque où l'on se demandait à quel droit devait être assujettie l'attribution de biens apportés à d'autres que l'apporteur.

Vers 1840, certains tribunaux prétendirent ne soumettre qu'au seul droit de partage, l'attribution de biens apportés à d'autres que l'apporteur. Au moyen de la théorie de la cession conditionnelle, la Régie et la Cour de cassation, arrêtaient cette tendance, contraire au droit et aux intérêts du fisc. Sans elle, en effet, comme le dit le procureur général Dupin dans ses conclusions de l'arrêt du 6 juin 1842 : « On n'eut pas tardé à voir se former des sociétés fictives pour masquer les aliénations et éluder le droit de perception ». S. 42.1.484.

A cette époque où les mutations de valeurs étaient plus rares, les fluctuations économiques moins importantes, et le fisc moins armé contre la fraude, cette théorie de la cession conditionnelle était presque inoffensive, mais de nos jours, sous l'influence des faits et de l'évolution, elle est archaïque, fausse et injuste.

SECTION V

Aussi bien, ses rigoureuses et parfois iniques conséquences, ont dressé contre elle, l'unanimité des auteurs, provoqué des dissidences dans les tribunaux, et incité les particuliers, par des moyens divers, à se soustraire à des perceptions abusives. Nous allons examiner ces différentes réactions.

a) *Dissidences des tribunaux.*

1. Parmi les premiers échecs infligés à la théorie de l'Administration, figure celui qui a pour objet l'évaluation des marchandises apportées, puis attribuées à un autre que l'apporteur. Sous l'influence du tribunal de la Seine, en particulier, cette exception s'est rapidement généralisée et ainsi que nous l'avons vu, a gagné même la Régie.

2. La même exception a été étendue par une série de jugements, aux objets dits fongibles, c'est-à-dire perdant leur individualité juridique, dès leur entrée dans le patrimoine social. Toutefois, en ce qui concerne le matériel proprement dit, matériel d'usine, d'hôtel, la Régie a maintenu ses positions.

3. L'Administration a souvent invoqué à l'appui de sa thèse, la nécessité de combattre et réprimer les fraudes. Si vous laissez, dit-elle, les parties maîtresses de leurs déclarations, l'enregistrement

sera trompé par des évaluations arbitraires, insignifiantes, qui couvriront en réalité des fraudes et de véritables dissimulations.

L'abandon de la thèse de la cession conditionnelle ne fera pas disparaître cette lutte de finesse qui met aux prises l'Administration et les particuliers, mais elle fera disparaître les incohérences que nous connaissons. Elle donnera aux particuliers le moyen d'établir la réalité fiscale, et au fisc celui de contester l'exactitude et la sincérité des déclarations.

Cet abandon fera en outre rentrer dans le droit commun de la fiscalité, une matière qui en a été trop longtemps distraite. Le système de la déclaration faite par les parties, contrôlée et vérifiée par l'Administration, a été étendu par toute une série de lois récentes aux matières fiscales. Il est à souhaiter qu'il pénètre bientôt et largement, à travers la brèche que viennent de pratiquer dans le vieil édifice fiscal, des tribunaux hardiment novateurs. Parmi ceux-ci il faut citer ceux d'Avesnes et de Montbrison. Le premier a décidé, dans le cas d'une adjudication sur licitation, que le droit de mutation devait être perçu, non sur la valeur statutaire de l'apport, mais sur sa valeur fixée par le prix d'adjudication. Jugement du 30 avril 1903. (*J. des Soc.* 1904, page 72.)

Certains jugements récents, n'ont pas cru devoir se rallier à cette règle qui a pour elle les avantages de la simplicité et de la justice. Que la crainte des fraudes, fasse à la rigueur, rejeter cette règle, en cas de fixation amiable, volontaire du prix, cela peut se concevoir; mais la fixation d'un prix en justice ou par devant notaire doit faire écarter, en raison des garanties qui l'entourent, tout soupçon ou crainte de fraudes.

Le deuxième jugement, Montbrison, 11 juin 1904 (*J. des Soc.* 1905, page 319), dans une espèce où il s'agissait de déterminer la valeur imposable d'un apport, qui lors de son attribution avait considérablement diminué de valeur, a décidé que la liquidation du droit devait se faire d'après la valeur actuelle de l'apport.

C'était l'abandon très net, des théories et des méthodes administratives, mais ce jugement ne fit point jurisprudence; et l'on continua à liquider d'après les errements du passé.

4. Nous devons signaler encore un jugement très intéressant du tribunal d'Amiens du 19 mars 1910 (*Dictionnaire de l'Enregistrement, société*, 1079, Garnier, société, 280), qui valide et sanctionne un mode de liquidation permettant d'échapper aux injustes et rigoureuses conséquences de la théorie de la cession conditionnelle. Dans l'affaire qui a donné lieu à ce jugement, M. Binard, propriétaire d'un cabinet d'affaires à Amiens, avait cédé le 25 novembre 1886, la moitié de ce fonds à M. Florin pour un prix de 45.000 francs, payé comptant. Le même jour, MM. Binard et Florin fondèrent entre eux une société en nom collectif pour l'exploita-

tion de ce cabinet ; cette société a pris fin le 1^{er} décembre 1906. Un jugement du tribunal d'Amiens a ordonné la licitation du cabinet à la requête des deux propriétaires et a constaté que la société ayant disparu, MM. Binard et Florin se trouvaient avoir comme avant la constitution de la société, chacun une moitié du cabinet d'affaires. M. Florin a été sur licitation, déclaré adjudicataire pour le prix de 52.000 francs. Lors de l'enregistrement, le receveur a perçu le droit de mutation sur la moitié de ce prix, 26.000 francs. La Régie a réclamé un supplément de droit à 2 % sur la moitié de la valeur du fonds au jour de la constitution de la société, soit 45.000 fr. Le tribunal a débouté nettement la Régie de sa demande en se fondant sur ce double fait que, par l'effet de l'expiration de la société, les associés étaient retombés dans l'indivision, par rapport au fonds de commerce et que cette indivision était non l'indivision primitive, mais la nouvelle dont les associés étaient sortis par l'effet de la liquidation. Dès lors, le droit devait être perçu non sur la valeur statutaire du fonds, mais sur la moitié du prix de licitation. La Régie a opposé l'existence d'une liquidation qui supposait la survie de l'être moral à la dissolution, mais cet argument ne pouvait porter, attendu que la liquidation n'a aucun caractère obligatoire, dans l'opinion de la Régie en particulier (Lyon, 19 février 1890). Ce jugement est un grave échec pour la théorie de la cession conditionnelle et il y a lieu d'en tirer l'enseignement suivant, dans l'hypothèse où l'on veut attribuer à un autre que l'apporteur, un bien dont la valeur d'attribution est notablement inférieure à sa valeur statutaire.

Au moyen d'un partage, même partiel, mais sérieux et enregistré (obligatoirement d'ailleurs, loi 29 juin 1918) l'on attribue à l'apporteur unique ou aux apporteurs indivis le bien dont il s'agit. La vente publique ou la licitation sont ensuite requises et le prix fixé par la vente ou l'adjudication sert de base à la perception. Ce détour, qui repose sur des actes réguliers procure le but poursuivi : savoir la perception du droit sur la valeur actuelle du bien attribué.

b) Réaction des parties.

De tout temps, les particuliers, ont cherché à diminuer ou dissimuler la valeur des biens soumis à l'impôt, mais la fraude est fonction des tarifs appliqués et des procédés d'évaluation de la matière imposable. Sous le rapport des tarifs, les sociétés ont été — volontairement ou non — favorisées par le législateur de frimaires, et ce bénéfice du tarif réduit persiste encore de nos jours, malgré l'élévation à 1 % du droit d'apport. Par contre, nous savons combien sont restés arbitraires et injustes les procédés d'évaluation des apports attribués en fin de société, à un autre que l'apporteur. Cet injuste arbitraire a incité les particuliers à se soustraire à des per-

ceptions abusives, par l'emploi des moyens ou artifices suivants :

1. *Fraudes proprement dites. — Partage clandestin.* — Ce procédé est dangereux, car tôt ou tard, l'Administration arrive, soit au moyen d'actes d'apports ou de partages postérieurs, soit par les modes de preuves très variés et très efficaces qu'elle a à sa disposition (inscription aux rôles, droit de communication) à établir la réalité de la fraude. Par suite un double droit est exigible, pour défaut de déclaration de la mutation, et en plus l'amende pour défaut d'enregistrement du partage.

Les particuliers trompent parfois la vigilance de l'Argus fiscal en ne mentionnant point un apport, en ne déclarant pas la réalisation d'une condition suspensive emportant mutation, en exceptant certains biens du partage, en liquidant fictivement la société ou en ne déclarant point sa dissolution, etc., mais comme nous l'avons dit, les particuliers se prennent le plus souvent dans leurs réseaux ; car à travers les mutations successives, la Régie arrive à saisir le fil conducteur de la fraude.

2. *Partage verbal ou sous seings privés.* — Afin d'éviter la perception du droit de mutation, les particuliers avaient il y a quelques années, imaginé une pratique, qui si elle était généralisée aurait rapidement réduit à néant, la théorie de la cession conditionnelle. Elle consistait en ceci : Avant l'acte d'attribution ou le partage définitif des biens sociaux, on faisait un lotissement partiel, verbal ou sous seings privés, aux termes duquel il était attribué, à titre de partage anticipé à l'un des associés, les biens qu'on voulait soustraire à la perception du droit de mutation.

Le tribunal de la Seine a condamné cette pratique dans un jugement du 8 décembre 1909. (Dictionnaire de l'Enregistrement, société 1079). Sa doctrine peut se résumer dans ces quelques lignes : « Lorsque à la dissolution de la société formée entre deux associés, l'un cède à l'autre la moitié d'un fonds de commerce apporté indivisément, le droit de mutation est exigible sur la valeur du fonds au jour de l'apport, bien que ceux-ci produisent un acte sous seings privés antérieur à la cession, mais sans date certaine, qui attribue à chacun d'eux la moitié indivise de l'actif social, un tel acte ne faisant pas foi de sa date à l'égard de la Régie et ne constituant pas d'ailleurs un partage. »

Cette décision ne peut qu'être approuvée, malgré l'opinion qu'on a de la théorie de la cession conditionnelle. La Régie en effet, qui poursuit le recouvrement de l'impôt est un tiers vis-à-vis des contractants, même copartageants. D'ailleurs dans l'espèce, l'acte de partage invoqué, n'était pas sincère et ne faisait nullement cesser l'indivision. Cet acte étant ainsi écarté, le tribunal ne pouvait qu'appliquer les règles de la cession conditionnelle. Qu'eût-il décidé

si le partage invoqué au lieu d'être clandestin eût été sérieux et sincère ? C'est ce qu'il aurait été intéressant de savoir ; en tout cas le tribunal d'Amiens par son jugement précité du 19 mars 1910 a nettement pris parti sur la question, contrairement aux prétentions de la Régie.

3. Fixation statutaire ou conventionnelle du prix d'attribution. — Il arrive fréquemment, en matière de cession conditionnelle, en particulier, que les parties stipulent dans le détail à quelles conditions et suivant quel prix ou base d'évaluation, seront repris ou attribués les apports. Chaque fois qu'elle a eu à se prononcer sur ce point, la jurisprudence a radicalement annulé les conventions des parties. Le tribunal de la Seine dans son jugement précité du 17 mars 1908 a notamment décidé que « bien que dans un acte de constitution de société il ait été prévu qu'à la dissolution, le fonds de commerce apporté par l'un des associés serait repris par l'autre pour un prix fixé par l'inventaire social, le droit de mutation lors de la reprise n'en doit pas moins être calculé sur la valeur du fonds au jour de l'apport. »

De l'examen de ce jugement il ressort que la fixation du prix de reprise n'était nullement dictée par une pensée de fraude, et il est regrettable d'ailleurs, sous tous les rapports, que le tribunal de la Seine n'ait point cru devoir donner un effet fiscal à cette disposition particulière du pacte social. Une fois de plus s'est affirmée la prétention du fisc, de laisser en dehors des volontés particulières, la détermination de la matière imposable.

Malgré les dissidences signalées, malgré les exceptions même qui ont pu adoucir sur certains points les rigueurs d'une fiscalité prétorienne, le théorie de la cession conditionnelle reste encore une souveraineté contre laquelle il est vain et dangereux de combattre en francs-tireurs.

A cette souveraineté, si contestée, mais si fortement assise, il faut opposer une autre souveraineté, celle du législateur.

La conclusion qui termine ce travail, contient quelques suggestions dont la mise en œuvre, aurait ce résultat de rayer de nos institutions fiscales, des survivances dont l'injustice le dispute à l'incohérence.

CONCLUSION

Les développements précédents nous ont permis de constater un accroissement constant du génie de la fiscalité, aussi bien dans l'Administration que dans la jurisprudence. Gardienne des intérêts du trésor, l'Administration, devant l'insuffisance des textes fiscaux et devant les multiples combinaisons des parties, a été progressivement amenée, à suppléer au silence du législateur de frimaire, dont les particuliers tiraient, ou auraient pu tirer le plus grand parti. Les tribunaux à l'exemple de la Cour de Cassation, ont sanctionné les créations et les prétentions de l'Administration, de sorte que l'œuvre prétorienne, en matière d'apports, est immense à côté de l'œuvre du législateur de frimaire.

Ces innovations administratives ou judiciaires ont été, nous l'avons vu, dictées par une pensée de défense contre les usurpations des associés, vrais ou faux, qui ont de bonne heure tourné à leur profit — par des moyens variés — les dispositions de faveur écrites sur les tables de frimaire an VII, et maintenues par les lois postérieures.

La laborieuse édification de la théorie de la cession conditionnelle, avec son importante conséquence concernant l'évaluation des apports, tout le développement donné à la fondamentale distinction des apports, en apports purs et simples et onéreux et les solutions qui en découlent, ont répondu à cette nécessité où se sont trouvé la Régie et les tribunaux de réprimer la fraude et d'assurer une correcte application des lois en vigueur.

Mais ainsi que nous l'avons expliqué plus haut, dans cette lutte de tous les instants, l'Administration a dépassé souvent, par ses solutions trop rigoureusement déduites de principes déjà faux en eux-mêmes, les bornes de la logique et les limites de l'équité.

Ajoutons que le maintien des théories et des modes de taxation adoptés par l'Administration et les tribunaux, sera, par l'effet des bouleversements économiques actuels, la source de nouvelles diffi-

cultés et de graves injustices. Par suite d'une inflation anormale de la circulation fiduciaire, le capital nominal ou circulant comme on l'appelle en économie politique, s'est considérablement accru. Non seulement le pouvoir d'acquisition théorique de chacun s'est augmenté, mais aussi parallèlement le pouvoir de création, d'organisation et de développement économique des particuliers, ou des sociétés. Le nombre de celles-ci suit une progression croissante et qui se poursuivra vraisemblablement pendant toute la période de reconstitution économique de ce pays. Là où il n'y a pas création, il y a augmentation de capital. En résumé, une somme considérable de valeurs, de biens de toutes natures, fonds de commerce, immeubles, sont investis actuellement sous la forme d'apports en sociétés.

Mais nous le savons, le droit de 1 % sur les apports est une espèce d'acompte, payé par la société sur les droits de mutation ou de partage qui deviendront exigibles suivant les circonstances des attributions en fin de société. Si les prix, les évaluations, les sur-évaluations actuels se maintenaient, l'harmonie économique et l'harmonie fiscale ne seraient point troublées. Mais il n'en ira pas ainsi et l'on peut en restant dans la limite des prévisions possibles et permises, affirmer qu'avant une vingtaine d'années, il se produira une détente, un tassement économiques certains. Les prix, les capitaux, les valeurs d'échange se régulariseront à des cours de libre concurrence, notablement au-dessous, de ceux actuellement pratiqués. Nous pressentons déjà, au point de vue qui nous occupe, les conséquences d'une baisse générale des valeurs.

Beaucoup de sociétés éruptives, disparaîtront, d'autres ayant rempli leur mission ou arrivées au terme de leur existence se dissoudront ou entreront en liquidation.

Lourdes, écrasantes, seront alors, par rapport à la valeur des biens attribués ou partagés, les charges fiscales qui grèveront les attributaires ou les copartageants. Ils auront en effet à acquitter des droits de mutation ou de partage, sur des valeurs, dont l'estimation statutaire remonte à trente, quarante ans dans le passé, et, circonstance aggravante, dans un passé, où régnait un arbitraire économique comme à nulle époque on n'en vit.

Les événements contemporains et le sens de l'évolution économique ne pourront donc qu'aggraver les dangers, les injustices, les excès d'une théorie dont nous achevons le procès.

Les lignes qui suivent contiennent les deux solutions qu'il conviendrait d'apporter au régime fiscal des biens apportés et attribués, pour éviter les contradictions et les injustices qui résultent des règles encore suivies par l'Administration et appliquées par les tribunaux.

a) Moment d'évaluation des biens attribués. — La première solution, consiste à transporter dans la matière des attributions d'apports, les règles d'évaluation adoptées en matière de transmis-

sions à titre onéreux (Loi de frimaire an VII, art. 15, n° 6), ou à titre gratuit (Loi du 27 mai 1918, art. 1^{er}). Aux termes de ces articles, la valeur imposable des biens transmis est déterminée en principe par la déclaration des parties. Ce serait donc faire rentrer dans le droit fiscal commun, les apports, que de leur étendre les dispositions légales, concernant les règles d'évaluation suivies en d'autres matières. La fraude, objectera-t-on, ne manquera pas de se glisser dans les déclarations. Sans doute, car aussi longtemps qu'il y aura des lois fiscales, il y aura des fraudes ; mais ce qui n'est pas une objection décisive pour les autres mutations ne saurait le devenir pour celle portant sur les apports. D'ailleurs, outre que la Régie est armée contre les fausses ou insuffisantes estimations (expertise, droit de communication), il y a lieu d'ajouter qu'en matière d'apports, l'évaluation des biens sociaux résulte d'une série d'actes ou d'opérations, qui contiennent directement ou indirectement des estimations d'apports (bilan, inventaires, apports précédents, cession d'actions ou de parts sociales, adjudications, etc.). Il est donc chimérique de croire que l'abandon de la théorie de la cession conditionnelle, désarmera le fisc.

b) Apport translatif. — La deuxième solution consiste à déclarer l'apport translatif en droit fiscal, ce qui entraînerait le rejet des deux théories de la cession conditionnelle et de la mutation niée.

Elle est ainsi formulée par le *Journal de l'Enregistrement*. J. E. 27594, 1909, p. 5, § 8 *in fine*.

« Pour rétablir l'harmonie entre le droit civil et le droit fiscal et faire disparaître les conséquences fâcheuses qui résultent de la situation actuelle, il serait indispensable d'attribuer aux apports de corps certains en société, le caractère translatif au point de vue de l'impôt. Sans doute ce caractère entraînerait l'exigibilité du droit de mutation lors de la mise en société, et l'on a souvent dit qu'il serait contraire à l'intérêt général de grever d'un impôt élevé les sociétés en voie de formation. Mais cette objection perdrait presque toute sa portée si le taux du droit de mutation était réduit pour les apports dans une proportion assez sérieuse, par exemple de moitié. Ce serait là un forfait dans l'établissement duquel le trésor et les contribuables trouveraient un avantage certain, le premier en encaissant immédiatement et sans aléa un impôt que les conventions des parties et surtout leurs combinaisons secrètes permettent d'éluder fréquemment ; les autres en s'exonérant pour l'avenir, par ce paiement anticipé, de toute réclamation fondée, sur une transmission purement fictive, réclamation souvent imprévue et suivie de contestations et de procès. »

Cette solution aura d'abord l'avantage de mettre d'accord le droit civil et le droit fiscal, dont l'opposition sur ce point avait amené des inventions ou des distinctions fâcheuses, arbitraires ou

subtiles. La mutation de l'apport s'opérera désormais, comme dans la théorie de la cession conditionnelle, par l'effet du pacte social, et à la date de celui-ci. Mais au lieu d'être provisoire ou incertaine, elle sera actuelle et définitive. L'étendue de la matière imposable et les tarifs applicables, seront déterminés par les textes en vigueur au moment de la formation du pacte social. Ainsi disparaîtra cette véritable hérésie de la taxation à travers le temps.

La distinction entre l'indivision civile et l'indivision fiscale n'aura plus de raison d'être, ni au cours de la société, ni depuis la dissolution, pendant la période de liquidation. Les biens apportés, seront des biens aliénés et non plus des biens en quelque sorte affectés, rattachés fictivement au patrimoine de l'apporteur. La fiction disparaîtra et désormais le patrimoine social ne se composera plus que d'une seule nature de biens : les acquêts sociaux. Ainsi, les substitutions d'apports, les retraits d'apports, les remboursements d'apports, soit au cours de la société, soit lors du partage, auront à supporter soit un nouveau droit de mutation, soit un droit de partage, mais c'est la sévérité nécessaire des principes qui l'exige.

D'ailleurs, nous n'avons pas la prétention que la thèse de l'apport translatif, soit un adoucissement forcé au régime actuel, elle en est bien plutôt une aggravation, mais dans un sens de logique et de justice.

Les reprises à titre de propriétaire, autour desquelles on dispute encore aujourd'hui avec âpreté, n'auront plus lieu de s'exercer. Que reprendrait-on à titre de propriétaire, puisque la propriété fiscale de l'apporteur sur son apport aura disparu par le fait même de l'apport.

En résumé, les droits perçus lors de la liquidation des valeurs sociales pourront être les suivants :

1° Droit de partage à 0 fr. 50, plus, s'il y a lieu, droit de soulte, avec imputation selon les règles tracées par l'Instruction 342 et les solutions postérieures ;

2° Droit de licitation à 4 %, sans distinguer l'origine des biens licités ou leur nature d'acquêts par suite d'apports ou d'acquisitions postérieures ;

3° Droit de mutation à 7 %, en cas d'adjudication des biens sociaux à tout autre qu'aux associés.

Ajoutons que quel que soit la personne de l'attributaire, la valeur imposable et les tarifs applicables seront ceux, du jour du partage, de la licitation ou du procès-verbal d'adjudication.

Ainsi, disparaîtront toutes les difficultés, toutes les anomalies ou injustices dont nous avons parlé plus haut.

Quant au droit de mutation sur les apports en société, dont nous appelons l'établissement, il pourrait être aux environs de 3 %, par exemple, et sans décimes. Les objections ne manqueront pas et nous

en entrevoyons déjà quelques-unes auxquelles nous répondrons d'un mot.

1° On dira : votre droit de mutation sur les apports va inciter les parties à employer l'apport onéreux de préférence à l'apport pur et simple, toutes les fois que le premier tarif sera inférieur au second. On vendra, on aliénera au lieu d'apporter, ainsi en matière de créances, de meubles, de marchés, etc., on n'aura à supporter qu'un droit de 1 ou 2 % au lieu du nouveau droit de 3 %. Il est certain que l'adoption du système proposé restreindrait le bénéfice de l'immunité fiscale aux seuls apports immobiliers, mais la suppression de cette immunité relativement aux autres biens devrait nécessairement s'accompagner d'une élévation des tarifs qui rétablirait l'équilibre entre les deux formes d'apports ;

2° L'élévation des tarifs, dira-t-on, va donner une nouvelle impulsion à la fraude. Sans doute, les dissimulations « d'usage » ne manqueront pas de s'exercer avec une vigueur et un intérêt accrus, mais nous pensons que l'encadrement croissant des richesses, même circulantes, déjouera les fraudes, en ne leur laissant qu'un faible intérêt à s'exercer ;

3° L'objection la plus sérieuse est celle relative à l'importance du droit nouveau et à ses conséquences économiques. Elle n'est cependant pas décisive.

Remarquons d'abord qu'en ce qui concerne les immeubles, l'augmentation sera minime, le changement presque insignifiant, car il est bien entendu que le nouveau droit de mutation de 3 % sans décimes, comprendra celui de transcription de 1 fr. 50 sans décimes. L'apport immobilier qui supporte actuellement un droit de 2 fr. 875 (1 % de droit d'apport, plus 1 fr. 875 de droit de transcription obligatoire), supporterait un droit de 3 %, ce serait pour cette catégorie d'apports, une aggravation peu sensible.

Quant aux autres apports et aux conséquences économiques de leur nouvelle taxation, nous pensons que le classique péril qu'on redoute, pourrait être conjuré au moyen de l'institution d'une taxe d'apport.

Au lieu de payer le droit d'apport intégralement, au comptant, sur la production et l'enregistrement du pacte social ou des documents équivalents, les sociétés seraient autorisées à le payer par annuités. L'annuité pourrait être calculée soit d'après la durée de la société, soit d'après une durée fixe, indépendante de celle de la société. Le meilleur système, à notre avis, devrait s'inspirer des deux bases précédentes, car le recouvrement de l'impôt sur les sociétés à longue durée risquerait de se prolonger démesurément.

Cette taxe d'apport — qui d'ailleurs n'enlèverait pas aux sociétés la faculté d'acquitter immédiatement l'intégralité des droits exigi-

bles — concilierait les intérêts du pays, des sociétés et du fisc. Cette taxe, quoique importante, viendrait s'ajouter aux taxes d'abonnement, de transmission, etc., déjà payées par les sociétés au cours de leur existence. Sans doute, avec le système de la taxe, la société aurait à acquitter dans l'ensemble des droits supérieurs à ceux actuellement exigibles, mais n'oublions pas que le droit de 1 % perçu aujourd'hui sur les apports, l'est au début même de la société. Dès lors, entre le système actuel du paiement intégral, sur l'enregistrement du pacte social, et le paiement par annuités que nous proposons, s'il en est un qui peut contrarier la constitution et le développement des sociétés, ce n'est pas le second.

C'est une raison de plus pour adopter un mode de perception qui apportera dans cette importante question des apports en société des solutions de logique, de justice et de clarté.

Vu :

Lyon, le 14 février 1920.

Le Président de la Thèse,

M. BOUVIER.

Vu :

Lyon, le 16 février 1920.

Le Doyen de la Faculté,

L. JOSSERAND.

PERMIS D'IMPRIMER :

Lyon, le 19 février 1920.

Le Recteur de l'Académie,

P. JOUBIN.

BIBLIOGRAPHIE

- BAUDOIN. — Conclusions de M. le Procureur général sous an., 22 décembre 1904 ; S. 06.1.99 ; D. 05.1.216.
- BINET. — Note au Sirey sous Cass. 22 décembre 1904.
- CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD. — Traité des droits d'enregistrement, 2^e édition, Paris, 1851.
- DEFRENOIS. — Traité pratique et formulaire du notariat, 6 volumes, 1919, t. V.
- DEMANTE. — Principes de l'enregistrement, 4^e édition, Paris, 1884.
- DALLOZ. — Répertoire périodique et pratique de législation, de doctrine et de jurisprudence.
- Dictionnaire des droits d'enregistrement, par les rédacteurs du *Journal de l'Enregistrement et des Domaines*, 4^e édition, Paris, 1910.
- DUPIN. — Conclusions de M. le Procureur général sous arr. de Cassation, 6 juin 1842 ; S. 42.1.484.
- GARNIER. — Répertoire général de l'Enregistrement, 7^e édition, Paris, 1891.
- HOUPIN. — Traité théorique et pratique des sociétés par actions, 5^e édition.
- FUZIER-HERMANN. — Répertoire alphabétique de Droit français, v^o Société. *Journal de l'Enregistrement et des Domaines*.
- Journal des Sociétés civiles et commerciales*.
- MAGUERO. — Traité alphabétique de l'Enregistrement, Paris, 1910, 2^e édition.
- THALLER et PIC. — Traité théorique et pratique des sociétés commerciales, t. I. *Revue de l'Enregistrement*.
- Répertoire pratique du Notariat et de l'Enregistrement, recueil bi-mensuel paraissant depuis 1881.
- SIREY. — Recueil général des lois et arrêts.
- WAHL. — Traité de droit fiscal, Paris, 1902, t. I^{er}. — Traité du régime fiscal des sociétés, Paris, 1909, t. I^{er}. — Notes sous Cassation., 28 janvier 1895. S. 96.1.417 ; 3 juillet 1899. S. 1900.1.149 ; Seine, 18 janvier et 25 octobre 1901. S. 04.2.181 ; Cassation, 25 nov. 1901. S. 03.1.241, 29 déc. 1904. S. 06.1.97.

THÈSES

- DELCOURT. — Des droits d'enregistrement et de transcription sur les apports en société, thèse pour le doctorat, Faculté de droit de Caen. Caen, 1898.
- OUTTERS. — L'attribution des biens apportés en société au profit du droit fiscal, thèse Paris, 1911.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION. — DIVISION.....	6
Définition de l'apport. — Caractère non translatif en droit fiscal....	7
Apports purs et simples et à titre onéreux. — La loi du 22 frimaire an VII. — Mouvements juridiques et économiques des apports.....	8

PREMIÈRE PARTIE

De la Condition fiscale des Apports purs et simples et à titre onéreux

CHAPITRE PREMIER.....	10
<i>Section I.</i> — Historique du droit d'apport. L'article 68, § 3, n° 4, de la loi du 22 frimaire an VII.....	10
L'immunité fiscale des apports. Son fondement économique..	12
Son fondement juridique et fiscal d'après l'Administration de l'Enregistrement et la Cour de cassation.....	13
La théorie de Pothier sur les apports en société.....	15
La théorie de la cession conditionnelle. — Critique.....	16
<i>Section II.</i> — La théorie de la mutation niée.....	20
CHAPITRE II. — Des apports purs et simples.....	25
<i>Section I.</i> — Conditions générales d'exigibilité du droit de un franc.	25
Nécessité d'un écrit contenant les éléments essentiels du contrat de société. — Dépôt en l'étude d'un notaire de procès-verbaux d'assemblées générales constatant l'apport de marchés.....	26
Énumération de sociétés, groupements, associations non sou- mis au droit de 1 % sur leurs apports.....	27

	Pages
<i>Section II.</i> — Conditions spéciales d'exigibilité du droit de 1 franc..	31
Apport réel, apport simulé. Apport actuel, apport conditionnel.	
<i>Section III.</i> — Acquisition pour le compte d'une société en formation.	
Insertion de la clause de porte-fort. — Validité.....	32
Exigibilité d'un seul droit de mutation. Droit d'apport non dû.	34
<i>Section IV.</i> — Evaluation des apports. — Nécessité d'une évaluation par les parties. — Evaluation dans l'acte. — Règles d'évaluation. — Apport d'industrie. — Déclaration esti- mative	35
<i>Section V.</i> — Déduction du passif.....	38
<i>Section VI.</i> — Dissimulations et insuffisances. — Sanctions fiscales.	40
CHAPITRE III. — Des apports à titre onéreux.....	43
<i>Section I.</i> — Définition. — Règles générales. — Eventualités diverses. — Rémunération de l'apport en actions, obligations, en un prix ou en sommes.....	43
Influence de la stipulation d'un prix ou de paiement du passif sur la nature de l'apport.....	45
Application au contrat de vente, de bail, de marchés.....	48
<i>Section II.</i> — Exceptions. — Cas où la stipulation d'une contre-valeur actuelle et certaine ne fait pas dégénérer l'apport en apport à titre onéreux. — Apport indivis. — Traitement du gérant associé.....	52
CHAPITRE IV. — De la liquidation des droits exigibles sur les apports à titre onéreux.....	56
<i>Section I.</i> — Considérations générales.....	56
a) L'apport onéreux ne comprend qu'une nature de biens. — Droits divers	56
b) L'apport comprend des biens de natures différentes.....	53
<i>Section II.</i> — Question de l'imputation. — Observations.....	60

DEUXIÈME PARTIE

Des Transformations et Mouvements des apports au cours de la Société. — Préliminaire

CHAPITRE PREMIER.....	63
a) Paiement déguisé de l'apport.....	64
b) Paiement déguisé du passif.....	65
c) Transmissions occultes.....	66
Conséquences fiscales. — Sanctions.....	67
CHAPITRE II. — Considérations générales.....	70
a) Transformations et modifications affectant le pacte primitif	71
b) Fusion	76
c) Prorogation	76

TROISIEME PARTIE

Liquidation et attribution des Apports. Considérations générales

Le Patrimoine social

	Pages
CHAPITRE PREMIER	79
Attribution des biens apportés à l'apporteur.....	81
Droit de partage dû d'après l'administration et la plupart des tribunaux. — Droit de mutation non dû, sauf au cas de soulte et de plus-value de l'apport. — Critique et dis- tinction	82
CHAPITRE II. — Attribution des biens apportés à un autre que l'apporteur..	84
<i>Section I.</i> — Exigibilité d'un droit proportionnel variable autre que que le droit d'apport. — Généralité de cette règle.....	85
Son étendue. — Son application aux immeubles, aux fonds de commerce. — Apports indivis.....	88
<i>Section II.</i> — Tarif et liquidation du droit proportionnel.....	90
Intérêt pratique des deux théories : celle de la cession condi- tionnelle et celle de la mutation niée.....	91
L'administration et les tribunaux liquident le droit d'après le tarif en vigueur et la valeur imposable au jour de l'apport en société. — Historique. — Variations de Régie	la 92
<i>Section III.</i> — Application de cette règle de perception aux immeu- bles, fonds de commerce.....	93
Exceptions concernant les marchandises dépendant d'un fonds de commerce	95
Exemple de liquidation des droits en cas d'attribution d'un fonds de commerce.....	97
Cas spécial. — Licitatation d'apports et d'acquêts pour un prix unique. — Imputation.....	98
<i>Section IV.</i> — Critique de ce mode de liquidation.....	100
<i>Section V.</i> — Réactions nées de ce système de liquidation.....	104
Dissidences des tribunaux. — Réaction des parties. — Fraudes et procédés pour éluder les droits.....	106
CONCLUSION	110
Il faut rendre l'apport translatif.....	110
Il faut instituer une taxe d'apport.....	112



